

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond

Triinu Kaarna

SISEAUDITI FUNKTSIOONI EDENDAMISE LÄHTEKOHAD EESTI KOHALIKES OMAVALITSUSTES

Magistritöö sotsiaalteaduste magistri kraadi taotlemiseks majandusteaduses

Juhendaja: doktorant Karina Kenk

Tartu 2015

Soovitan suunata kaitsmisele
(juhendaja allkiri)

Kaitsmisele lubatud “ “ 2015. a.

Rahanduse ja majandusarvestuse õppetooli juhataja Toomas Haldma
(õppetooli juhataja nimi ja allkiri)

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd,
põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....
(Triinu Kaarna)

SISUKORD

SISSEJUHATUS	5
1. SISEAUDITI KONTSEPTSIOON JA RAAMISTIK AVALIKUS SEKTORIS	9
1.1. Siseauditi areng ja vajalikkus avaliku sektori organisatsioonides	9
1.1.1. Siseauditi olemus ja selle mõiste areng	9
1.1.2. Siseauditi vajalikkus ja rollid avaliku sektori organisatsioonides	15
1.2. Siseauditi raamistik avaliku sektori organisatsioonides	22
1.3. Siseauditi rakendamine eelnevate uurimustööde põhjal	26
2. SISEAUDITI FUNKTSIOONI EDENDAMISE VÕIMALUSED EESTI KOHALIKES OMAVALITSUSTES	34
2.1. Uurimistöö metoodika	34
2.2. Siseauditi funktsiooni rakendamine Eesti kohalikes omavalitsustes	37
2.2.1. Siseauditi funktsioon ja selle raamistik kohalikes omavalitsustes	37
2.2.2. Siseaudit funktsiooni rakendamise hetkeseis Eesti kohalikes omavalitsustes	40
2.2.3. Siseauditi funktsiooni mitterakendamise põhjused Eesti kohalikes omavalitsustes	46
2.3. Lähtekohad siseauditi funktsiooni rakendamise edendamiseks Eesti kohalikes omavalitsustes	53
KOKKUVÕTE	60
VIIDATUD ALLIKAD	64
LISAD	
Lisa 1. Kohalikes omavalitsustes läbiviidud uuringu küsimused	69
Lisa 2. Intervjuude küsimused kohalike omavalitsuste siseauditi esindajatele	74
Lisa 3. Intervjuude küsimused Riigikontrolli siseauditi esindajale	76
Lisa 4. Kohalikes omavalitsustes läbiviidud uuringu väidete analüüsi tulemused vastajate positsioonide lõikes	78

Lisa 5. Kohalikes omavalitsustes läbiviidud uuring väidete analüüsi tulemused siseauditi funktsioonide lõikes	80
SUMMARY	82

SISSEJUHATUS

Tänapäeva avaliku sektori piiratud ressursside tingimustes on väga oluline pöörata tähelepanu sellistele üldjuhtimise printsiipidele nagu säästlikkus (*economy*), tõhusus (*efficiency*) ja mõjususe (*effectiveness*) (Dragija *et al.* 2011: 63). See on omakorda tähelepanu keskpunkti tõstnud sellised võtmesõnad nagu „audit“ ja „kontroll“ (Sterck, Bouckaert 2006: 49). Järjest enam räägitakse siseauditi funktsiooni vajalikkusest kohalikes omavalitsustes¹, millele peamiseks põhjusteks on olnud omavalitsusüksuste finantsprobleemide paljastumine ning suurenev avalikkuse nõudlus, et kohalike omavalitsuste juhid võtaksid vastutuse organisatsioonide tulemuslikkuse, tegevuse läbipaistvuse ja avalike teenuste osutamise eest (Kwamen 2013: 673).

Viimastel aastatel on siseaudit läbi teinud kiire arengu - peamiselt kontrollidega tegelevast funktsioonist on saanud tänapäeva organisatsioonide juhtimise peamine abivahend. Siseauditi uued ülesanded organisatsioonides on seotud kindlust ja nõu pakkuvate tegevustega. Lisaks siseauditi olemuse arengule on täiendatud antud valdkonna terminoloogiat ning siseauditi teemat käsitledes on oluline vahelt teha mõistel siseaudit, siseauditeerimine ja siseauditi funktsioon. Vastavalt teooriale käsitletakse siseauditeerimist ja siseauditit kui sõltumatut ning objektiivset kindlust ja nõu pakkuvaid tegevusi, mida teostatakse siseauditi funktsiooni abil.

¹ Kohalik omavalitsus on "põhiseaduses sätestatud omavalitsusüksuse - valla või linna - demokraatlikult moodustatud võimuorganite õigus, võime ja kohustus seaduste alusel iseseisvalt korraldada ja juhtida kohalikku elu, lähtudes valla- või linnaelanike õigustatud vajadustest ja huvidest ning arvestades valla või linna arengu iseärasusi. Kohalik omavalitsus rajaneb riigi territooriumi haldusjaotusel ja teostub demokraatlikult moodustatud esindus- ja võimuorganite kaudu, samuti kohaliku elu küsimustes rahvaküsitluse või rahvaalgatuse teel." (Kohaliku omavalitsuse korraldamise ... § 2)

Seadusega ei ole siseauditi funktsiooni rakendamine kohalikes omavalitsustes kohustuslik, kuid see on vajalik omavalitsuste tegevuse läbipaistvuse suurendamiseks ning paremate juhtimistulemuste, sisekontrolli ja riskide juhtimise saavutamiseks. Toimiva sisekontrollisüsteemi olemasolu kohalikes omavalitsustes on oluline igale maksumaksjale, mille peamiseks põhjuseks on, et siseaudit ja tõhusad sisemised kontrollid annavad maksumaksjatele kindluse, et valla või linna tegevuse korraldamisel lähtutakse kodanike huvidest ja eesmärkidest ning omavalitsuse ülesandeid täidetakse säästlikult, tõhusalt ja mõjusalt. Sellise kindlustunde pakkumise üheks eelduseks on, et omavalitsusjuhid teadvustaksid enda vastutust seoses valla või linna varade kasutamisega ning tagaksid, et need toimiksid avalikult, ausalt ja kooskõlas seadustega. Eelkõige saabki kodanikele omavalitsuste tegevuse kohta kindlust pakkuda hästi toimiv ja tagasisidet andev sisemine kontroll, mille tulemused peavad jõudma nii juhtideni kui ka avalikkuseni. (Revisjoni komisjoni tegevuse ... 2009: 3)

Eesti kohalike omavalitsuste puhul on siseauditi funktsiooni rakendamine põhjendatud juba seepärast, et Raivo Linnas leidis oma 2010. aasta avaldatud doktoritöös „Kohaliku omavalitsuse auditi ja järelvalve terviklik mudel Eesti näitel“ (*An Integrated Model of Audit, Control and Supervision of the Local Government Sector: The Case of Estonia*), et sisemiste kontrollide tase valdades ja linnades on nõrk ning sisekontrollisüsteemid on ebatõhusad. Eriti suured mahajäämused võrreldes suuremate omavalitsuste ja teiste avaliku sektori üksustega on väiksemates valdades/linnades, sest viimastel ei ole piisavalt rahalisi vahendeid vastava personali palkamiseks ja koolitamiseks. (Linnas 2010 :14)

Lisaks selgitab teema aktuaalsust esindamisteooria raamistik, mille kohaselt eksisteerib esindajate ja esindatavate vahel informatsiooni asümmeetria, mida avaliku sektori juhid võivad oma huvide teostamiseks ära kasutada. Seega eksisteerib omavalitsuste puhul alati risk, et valla- või linnavalitsuste juhid ja ametnikud ei lähtu kohaliku omavalitsuse tegevuse korraldamisel esindatavate huvidest. Kindlustunde esindatavatele kohalike omavalitsuste tegevuse kohta pakub eelkõige hästi töötav sisekontrollisüsteem, mille üheks osaks on ka siseauditi funktsioon.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on pakkuda välja lähtekohad siseauditi funktsiooni rakendamise edendamiseks Eesti kohalikes omavalitsuses. Selleks kirjeldatakse siseauditi funktsioonide rakendamise hetkeseisu Eesti kohalikes omavalitsustes, kõrvutades

magistritöö uurimuse raames saadud tulemusi Riigikontrolli 2009. aastal avaldatud auditi tulemustega ja siseauditi funktsioonide andmetega omavalitsuste üksustes 2014. aastal. Lisaks sellele määratletakse eelnevate uurimuste põhjal peamised takistused siseauditi funktsiooni rakendamiseks, et lähtuvalt nendest välja pakkuda võimalusi siseauditi funktsiooni rakendamise edendamiseks Eesti kohalikes omavalitsustes.

Eesmärgi täitmiseks on magistritöö autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:

- anda ülevaade siseauditi olemusest ja selle mõiste arengust;
- selgitada siseauditi vajalikkust esindamisteooria ja siseauditi rollide alusel avalikes organisatsioonides;
- kirjeldada eelnevalt läbiviidud uurimuste põhjal peamisi siseauditeerimise mitterakendamise põhjusi;
- analüüsida siseauditi funktsioonide arengu hetkeseisu Eesti kohalikes omavalitsustes;
- selgitada siseauditeerimise mitterakendamise põhjuseid Eesti kohalikes omavalitsustes;
- pakkuda välja omapoolsed lähtekohad siseauditi funktsiooni rakendamise edendamiseks Eesti kohalikes omavalitsustes.

Analüüsimeetodina kasutatakse kombineeritud uurimismeetodeid, milledeks on poolstruktureeritud küsimustikud ja intervjuud. Käesoleva magistritöö autor tugineb empiirilises osas 61 kohaliku omavalitsuse esindaja poolt tagastatud küsimustikule ja neljale intervjuule. Kohalikes omavalitsustes läbiviidud uurimuse käigus sooviti teada saada, kui paljudes kohalikes omavalitsustes rakendatakse siseauditi funktsiooni ning millised on peamised siseauditi funktsiooni mitterakendamise põhjused, et lähtuvalt nendest pakkuda välja võimalusi ja lähtekohti siseauditi funktsiooni rakendamise edendamiseks. Valdkonnast põhjalikuma ülevaate andmiseks ja kohalikes omavalitsustes teostatud uuringu tulemuste selgitamiseks viidi läbi täiendavad intervjuud siseauditi valdkonnaga seotud praktikutega omavalitsustes ja Riigikontrollis.

Magistritöö esimeses peatükis käsitletakse siseauditeerimise olemuse teoreetilisi lähtekohti. Esmalt kirjeldatakse siseauditi olemust ning sellega seotud peamisi mõisteid ning seejärel antakse ülevaade siseauditi olemusest ja arengust. Samuti selgitatakse siseauditi

vajalikkust ja selle rolle ning antakse ülevaade siseauditi raamistikust avaliku sektori organisatsioonides. Teoreetilise osa viimases peatükis kirjeldatakse peamisi siseauditi mitterakendamise põhjuseid eelnevate uurimistööde näitel. Teoreetilises osas toetub magistritöö autor valdkonna spetsialistide teoreetilistele lähtekohtadele, õigusaktidele ja standarditele.

Töö teine peatükk on oma olemuselt praktilise iseloomuga, milles analüüsitakse autori läbiviidud uuringut siseauditi funktsiooni arengu ja rakendamise edendamise kohta Eesti kohalikes omavalitsustes. Alustatakse üldisemast siseauditi raamistiku kirjeldamisest ning selgitatakse välja siseauditi funktsioonid kohalikes omavalitsustes ja antakse ülevaade siseauditi funktsioonide arengust. Seejärel kirjeldatakse omavalitsusi siseauditi funktsiooni lõikes ning antakse ülevaade peamistest siseauditeerimise mitterakendamise põhjustest, millest lähtuvalt pakub magistritöö autor välja omapoolsed siseauditi funktsiooni rakendamise edendamise lähtekohad Eesti kohalikes omavalitsustes.

Märksõnad: siseaudit, siseauditeerimine, siseauditi funktsioon, esindamisteooria

Magistritöö autor sooviks tänada oma juhendajat, doktoranti Karina Kenk'i, kes nõuanete ja konsultatsioonidega töö kirjutamisel abiks oli. Lisaks Ulvi Sloog'i, kes andis eelkaitsmisel sisukat tagasisidet. Suured tänud omavalitsuste esindajatele, kes võtsid vaevaks küsimustikule vastata ning intervjueeritavatele, kes olid abiks tulemuste analüüsimisel ja tõlgendamisel.

1. SISEAUDITI KONTSEPTSIOON JA RAAMISTIK AVALIKUS SEKTORIS

1.1. Siseauditi areng ja vajalikkus avaliku sektori organisatsioonides

1.1.1. Siseauditi olemus ja selle mõiste areng

Viimased teadusartiklid siseauditi valdkonnas on täheldanud siseauditeerimise olemuse muutust võrreldes varasemate käsitlustega. Siseauditi funktsioonid organisatsioonides on eemaldunud finantside kontrollimise protsessidest ning keskenduvad tänapäeva käsitluse kohaselt kindlust ja nõu andvatele tegevustele. Lisaks siseauditeerimise olemuse muutumisele on täiendatud ka siseauditi valdkonna terminoloogiat, mistõttu on antud teema käsitlemisel keskseteks mõisteteks kujunenud siseaudit, siseauditeerimine ja siseauditi funktsioon.

Enne siseauditi mõiste olemuse ja arengu põhjalikumat selgitamist, tuleks magistritöö autori arvates lahti mõtestada erinevad antud valdkonnaga seotud mõisted nagu siseaudit, siseauditeerimine ja siseauditi funktsioon. Esmalt tuleks välja tuua, et akadeemilises kirjanduses leidub palju erinevaid eelpool toodud mõistete käsitlusi, mis küll sõnastuselt mõnevõrra erinevad, kuid olemuselt on mõistetavad Rahvusvahelise Siseaudiitorite Instituudi (*The Institute of Internal Auditors*, edaspidi IIA) poolt määratletud definitsiooni sisuga. Teisalt on oluline välja tuua, et siseauditeerimist ja siseauditit käsitletakse akadeemilises kirjanduses võrdväärsete mõistetena, mistõttu lähtutakse samast põhimõttest ka käesolevas magistritöös.

Tulenevalt eelnevast lähtub magistritöö autor siseauditi mõiste selgitamisel IIA poolt sõnastatud kõige uuemast määratlusest, mille kohaselt on siseauditeerimine „sõltumatu, objektiivne, kindlust ja nõu andev tegevus, mis on kavandatud lisama väärtust organi-

satsiooni tegevusele ja seda täiustama. See aitab kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele, kasutades süsteemset ja korrakohast lähenemist hindamaks ja täiustamaks riskide juhtimise, kontrolli- ja valitsemisprotsesside mõjusust.“ (IIA kodulehekülg)

Lisaks siseauditeerimisele ja siseauditile on akadeemilises kirjanduses levinud mõiste „siseauditi funktsioon“, mida IIA käsitleb siseauditi üksusena, määratledes seda kui osakonda, allüksust, konsultantide rühma või muid isikuid, kes siseauditi tegevusi läbi viivad (Rahvusvahelised siseauditeerimise ... 2008).

Lähtuvalt eelpool väljatoodust saab järeldada, et ilma siseauditi funktsiooni loomiseta ei ole võimalik avaliku sektori organisatsioonides siseauditi teostamine või siseauditeerimine, sest viimast tegevust saab läbi viia ainult selleks loodud sõltumatu funktsiooni abil. Seega IIA käsitlese kohaselt saab avaliku sektori organisatsioonides siseauditi funktsiooni täitjateks olla siseauditi üksused või siseaudiitorid.

Tulles tagasi siseauditeerimise olemuse ja arengu juurde on oluline välja tuua, et siseauditi areng on ajalooliselt tihedalt seotud olnud IIA asutamisega 1941. aastal (IIA kodulehekülg). IIA asutamise tingis vajadus kehtestada siseaudiitoritele ühtsed tegevuspõhimõtted ning standardid (Asare 2009: 17). Tänapäeval on IIA eesmärgiks siseaudiitori elukutse edendamine ja arendamine ning siseauditist ühtsete arusaamade kujundamine, hõlmates selliseid tegevusi nagu siseauditeerimine, riskijuhtimine, üldjuhtimine, sisekontroll, informatsioonitehnoloogia, haridus ja turvalisus. Instituudil on üle 180 000 liikme terves maailmas. (IIA kodulehekülg)

Kõige olulisemad aastaarvud, mida võiks seoses siseauditi arenguga välja tuua on järgmised (Asare 2009: 17; Siseauditi ... 2000: 21):

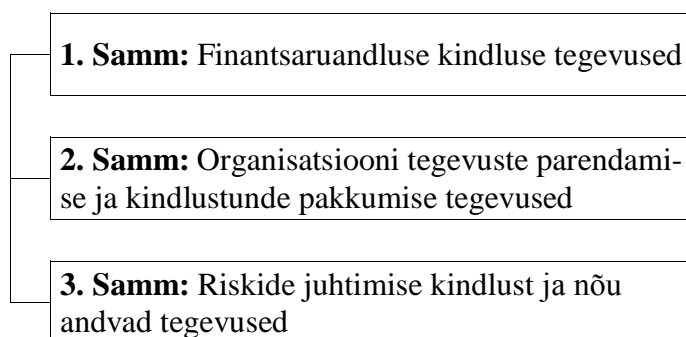
- 1941. aastal avaldati esimene siseauditeerimise alane raamat (*Brink Internal Auditing*);
- 1968. aastal anti välja eetikakoodeks (*The Code of Ethics*);
- 1974. aastal kirjutati esimene sertifitseeritud siseaudiitorite (*Certified Internal Auditor*, edaspidi CIA) kutse taotlemise eksam;
- 1978. aastal võttis IIA vastu esimese professionaalse siseauditi standardid (*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, edaspidi IIA standardid), millega määratleti siseauditi ja sisekontrolli tunnustatud põhimõtted.

Lisaks siseaudiitorite elukutse arendamise ja edendamisele on IIA poolt järjepidevalt täiendatud ning uuesti määratletud siseauditi definitsiooni. Üks esimesi ametlike siseauditi määratlusi pärineb aastast 1978, mil võeti vastu esimesed IIA standardid. Selle kohaselt defineeriti siseauditeerimist algselt kui tervesse organisatsiooni loodud sõltumatut hindamistegevust, mis kontrollib ja hindab teiste kontrollide tõhusust ja piisavust. Siseauditi eesmärgiks on aidata organisatsiooni liikmeid nende kohustuste täitmisel. Sel eesmärgil pakub siseauditeerimine neile seoses tegevuse ülevaatamisega analüüse, hinnanguid, soovitusi, informatsiooni ja kindlust. (Asare 2009: 15)

Kaasaegne siseauditi määratlus pärineb 1999. aastast, mil IIA defineeris siseauditeerimist kui sõltumatut, objektiivset kindlust ja nõu pakkuvat tegevust, mille eesmärgiks on lisada väärtust ja parendada organisatsiooni tegevusi. See aitab organisatsioonil saavutada oma eesmärgid, pakkudes süstematiseeritud, distsiplineeritud lähenemist hindamiseks ja parendamiseks riskide juhtimise, kontrolli- ja juhtimisprotsesside tõhusust. (*ibid*: 15)

Kõige uuema siseauditi käsitle on IIA avaldanud 2008. aastal (vt lk 8). Goodwin (2004) kohaselt on võrreldes varasemate IIA siseauditi käsitledega uues määratluses suurenenud siseauditeerimise väärtust lisav roll, mis hõlmab kindlustunde tagamise ja nõustamistegevusi, keskendudes tulemuslikkuse ja tõhususe parendamisele (*ibid*: 642).

Tamošiūnienė ja Savčuk (2007) on oma siseauditi tegevuste arengut käsitlevas artiklis siseauditeerimise olemuse muutumise ajas jaganud kolmeks erinevaks sammuks (vt joonis 1), mis annab ülevaate selle peamistes arengusuundadest esimestest määratlusest kuni tänapäevani.



Joonis 1. Siseauditi tegevuste areng (Tamošiūnienė, Savčuk 2007: 38).

Ülalolev joonis 1 toob esile siseauditi olemuse muutuse ajas. Lähtuvalt sellest ja eelnevalt määratletud siseauditi definitsioonidest saab välja tuua, et siseauditeerimine on eemaldunud minevikusündmuste kontrollimisest ning tänapäeva käsitlese kohaselt suunatud tulevikku, pakkudes organisatsioonidele kindlust ja nõu. Kui varasemalt tegeles siseauditeerimine peamiselt organisatsioonide finantsaruandluse kontrollimisega ehk sisuliselt keskenduti ainult minevikusündmustele läbi kindluse pakkumise tegevuste, siis tänapäeval on nendele tegevustele lisandunud väärtuse lisamine nõustamistegevuste kaudu. Siseauditi tegevused on aja jooksul laienenud, hõlmates tänapäeval kõiki organisatsiooni tegevusi, mis aitavad parendada sellele tulemuslikkust.

Lisaks eelnevale mõtestab Ramamoorti (2003) IIA poolt sõnastatud määratluse põhjalikumalt lahti ja toob välja, et kaasaegne siseauditi määratlus (*ibid*: 12):

- näitab, et tänapäeval on võimalik kvaliteetset siseauditeerimise teenust tellida väljastpoolt organisatsiooni;
- rõhutab, et siseauditeerimine hõlmab kindlus- ja nõustamistegevusi – seega vee-nab uus definitsioon, et siseaudit on ennetav, kliendile keskendunud ning huvita-tud kontrollide, riskide juhtimise ja juhtimistavade põhiküsimustest;
- väidab, et siseauditeerimise eesmärk on väärtuse tõstmine ja organisatsiooni töö edendamine;
- arvestab kogu organisatsiooni – seega tajub uus definitsioon siseauditeerimise olemust laiemalt, tuues esile, et toimub organisatsiooni üldeesmärkide saavuta-misele kaasaaitamine;
- eeldab, et kontrollid eksisteerivad ainult selleks, et aidata organisatsioonil ohjata riske ja edendada tõhusat juhtimist, mis laiendab märkimisväärselt siseauditee-rimise töövaldkonda, hõlmates riskide juhtimist, kontrollimis- ja juhtimisprot-sesse;
- aktsepteerib siseaudiitori ameti pärandit, et see on standarditel põhinev amet, mida võib nimetada siseauditeerimise kõige püsivamaks ja väärtuslikumaks eeli-seks, sest ranged standardid annavad juhised dokumenteeritud, distsiplineeritud ja süstematiseeritud protsesside loomiseks, et tagada siseauditi tegevuse kvali-teet.

Võttes eelneva kokku on oluline välja tuua, et tänapäeva siseauditi funktsioonid ei pea eksisteerima enam organisatsiooni sees, vaid kindlust ja nõu andvaid tegevusi on võimalik tellida väljastpoolt üksust. Lisaks sellele on siseauditeerimise uued rollid avaliku sektori organisatsioonides seotud kontrollide, juhtimise ja riskide juhtimisega, mille peamiseks eesmärgideks on üksusele väärtuse lisamine, parem eesmärkide saavutamine ning tulemuslikkuse suurendamine.

Eelnevalt on palju siseauditi mõiste olemuse ja arengu juures välja toodud, et siseauditeerimise abil pakutakse avalikele organisatsioonidele kindlust ja nõu ning tulenevalt sellest on oluline tähelepanu pöörata, milles need tegevused väljenduvad. Vasile ja Croitoru (2012) kohaselt pakub siseaudit avalikele organisatsioonidele kahesuguseid teenuseid (*ibid*: 8):

- kindlust andvad teenused, kuhu on kaasatud kolm osapoolt: protsessi omanik, siseaudiitor ja kasusaaja;
- nõu andvad teenused, kuhu on kaasatud kaks osapoolt: siseaudiitor ja nõu saav osapool.

Kindlust andvate teenuste eesmärgiks on anda sõltumatu hinnang riskide juhtimise, kontrollimise ja juhtimise protsesside kohta. Selliste teenuste tulemusena antakse kindlus, et avaliku sektori organisatsioonis on kõik korras. Antud teenus on usaldusväärne ainult siis, kui see tugineb süstemaatilistele ja rangetele kontrollide faktidele. Kindlusteenused võib omakorda jagada täielikuks ja piiratud kindluseks. Täielik kindlus on tagatud siis, kui kontrollsüsteemid on tõhusad ja tulemuslikud, riskid on juhitud ja säilitatud teatud tasemel. Piiratud kindlust kasutatakse olukordades, kus juhtimissüsteemides on ilmnenud probleeme ja turvaauke. Tegelikult ei suuda siseaudit kunagi organisatsioonidele täielikku kindlust pakkuda, sest siseauditi protsessid on oma olemuselt tsüklilised ning selle lõpptulemus sõltub organisatsiooni kehtestatud riskitasemest. (*ibid* 2012: 8-9)

Nõuandva teenuse pakkumine on siseauditi funktsiooni kõige uuem ülesanne, mille eesmärgiks on lisada väärtust ja parendada juhtimise protsesse ilma, et siseaudiitor võtaks endale juhtimiskohustusi. Seda tüüpi siseauditi teenus on mõeldud juhtidele (Vasile, Croitoru 2012: 9). Seega annab siseauditi funktsioon organisatsioonile kindluse

– piiratud või täieliku – et loodud sisekontrollisüsteem töötab, riskid on maandatud, ja juhib tähelepanu olemasolevatele puudustele ning probleemide esinemisel annab soovitusi nende kõrvaldamiseks ning lisab seeläbi organisatsioonile väärtust.

IIA kohaselt seisneb siseauditi väärtust lisav funktsioon avaliku sektori organisatsioonile ja selle huvirühmadele peamiselt objektiivses ja asjakohases kindluse pakkumises ning juhtimise, riskide juhtimise ja kontrolliprotsesside mõjususse ja tõhususse panustamises (Rahvusvahelised siseauditeerimise ... 2008). IIA lähenemine siseauditi funktsiooni väärtust lisavale kontseptsioonile on väga lai, hõlmates kõik peamised siseauditeerimise tegevused ning saadavat kasu erinevatele osapooltele.

Girbaci ja Mirea (2011) on lähenenud siseauditi väärtust lisavale kontseptsioonile lähtuvalt siseaudiitori kutsetegevusest ehk kuidas ja millist väärtust aitab luua arvamust andev isik avaliku sektori organisatsioonile. Nende kohaselt seisneb siseaudiitorite poolt lisatav väärtus peamiselt võimes parendada sisekontrollisüsteemi ning riskide juhtimist soovitude ja järelduste tegemise abil. Samal ajal edendab siseaudiitor organisatsioonis säästlikku mõtteviisi, loob uusi võimalusi ja aitab vältida pettustest ning kuritarvitamisest tekkivaid kahjumeid. Sellest seisukohast aitavad audiitorid tagada informatsiooni läbipaistvuse ja muuta organisatsiooni eesmärkide saavutamise tõhusamaks. (*ibid*: 57)

Flostoiu (2012) läheneb siseauditi kontseptsioonile kahe vaatenurga kaudu. Esimene vaatenurk käsitleb kasusaajaid, kellede nägemuse kohaselt lisab siseaudit väärtust tähelepanekute ja soovitude kaudu siseauditi funktsiooni poolt väljastavate raportite abil ja juhtkonna abistamises üldsust mõjutavate otsuste tegemisel. Teine vaatenurk käsitleb organisatsiooni struktuuri, mille kohaselt seisneb väärtuse lisamine sisekontrollisüsteemi parendamises. (*ibid*: 12)

Magistritöö autor tugineks eelnevatele kontseptsioonidele ning läheneks väärtuse lisamisele läbi siseauditi kindlust ja nõu andvate tegevuste nagu juhtimine, sisekontrollid ja riskide juhtimine. Lisandväärtus juhtimise jaoks võiks seisneda sellest, et IIA definitsiooni kohaselt aitab siseaudit kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele. Seega pakub siseauditeerimine juhtidele vajalikku informatsiooni eesmärkide saavutamiseks ning aitab seeläbi parendada organisatsioonide tulemuslikkust ja tõhusast. Lisandväärtus kontrollide jaoks võiks seisneda eelkõige sisekontrollisüsteemide parendamises, sest

tulenevalt IIA standarditest on siseauditi ülesandeks organisatsioonis sisekontrollisüsteemi üle järelevalve teostamine läbi kontrollprotsesside ülevaatamise, toimimise jälgimise ja soovitude andmise (Rahvusvahelised standardid ... 2008). Lisandväärtus riskide juhtimise jaoks võik seisneda erinevate võimalike riskide maandamises ja juhtimises, millega vähendada pettustest ja kuritarvitamisest tulenevaid kahjusid.

Vastavalt käesolevas alapeatükis teostatud analüüsile saab välja tuua, et siseauditeerimise olemus on aja jooksul teinud läbi märkimisväärse arengu. Ühelt poolt hõlmab areng siseauditeerimise tegevusi ning teiselt poolt valdkonna terminoloogiat, kus keskseteks mõisteks on kujunenud siseaudit, siseauditeerimine ja siseauditi funktsioon. Lähtudes kolmest siseauditi arengu sammust võiks välja tuua, et kui esimeste siseauditeerimise käsitluste kohaselt keskendus siseaudit peamiselt finantsaruandluse kindluse tegevustele, siis tänapäeval on see suunatud riskide juhtimise kindluse ja nõu andvatele tegevustele. Sisuliselt on siseaudit eemaldunud minevikusündmuste kontrollimisest ning suunatud tänapäeval organisatsioonile väärtust lisama. Kõige uuema IIA definitsiooni kohaselt on siseauditi mõiste osaks väärtuse lisamise kontseptsioon, millest saadavat lisandväärtust võib määratleda lähtuvalt siseauditi tegevustest saadava kasuna.

1.1.2. Siseauditi vajalikkus ja rollid avaliku sektori organisatsioonides

Suured finantsskandaalid viimastel aastatel on esiplaanile tõstnud paljude organisatsioonide sisekontrolli nõrkused, suurendanud tähelepanu siseauditile ja sisekontrollile ning nende rollile kaasaegsetes organisatsioonides (Arena *et al.* 2006: 275). Viimased juhtimise ja kontrollide raamistikud (näiteks COSO sisekontrolli raamistik) juhivad tähelepanu, et siseauditeerimisest on saanud tähtis järelevalve mehhanism organisatsioonide üldjuhtimises (*corporate governance*) (Sarens, Abdolmohammadi 2011: 2).

Puudulikku seiskontrollisüsteemi peetakse üheks peamiseks organisatsioonide pankrotistumise põhjuseks (Ismael, Roberts 2013: 2). Võimalikke pettusi ja ebaseaduspärasusi ennetatakse eelkõige organisatsiooni sisekontrollisüsteemi meetmete kaasajastamise, regulaarse riskide hindamise ja siseauditi funktsiooni loomise abil. Suuremal hulgal ja keerukamate avalike teenuste osutamine ning sagenev rahaliste probleemide paljastumine, avalikkuse suurenev nõudlus juhtide tegevuse vastutuse ja läbipaistvuse üle on põh-

juseks, miks üha rohkem on hakatud rääkima siseauditi vajalikkuse suurenemisest avalikes organisatsioonides. (Kwamen 2013: 673)

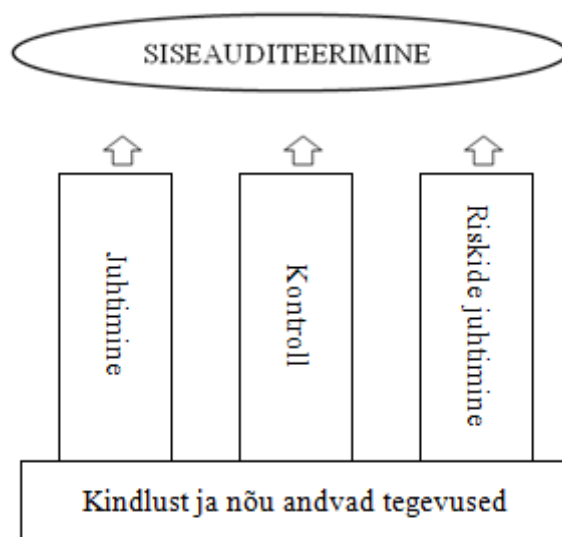
Akadeemilises kirjanduses kasutatakse siseauditeerimise vajalikkuse selgitamiseks esindamisteooria raamistikku (kirjanduses tuntud ka kui agenditeooria, *principal agency theory framework*). Esindamisteooria kohaselt on esindajatel (kirjanduses kasutatakse lisaks agent ja juht, *agent*) esindatavatest (kirjanduses ka majandusressursside omanikud ja printsiipaalid, *principals*) rohkem informatsiooni ning selline informatsiooni asümmeetria (*information asymmetry*) olukord mõjutab esindatavate võimet jälgida, kas nende huvid on kaitstud või mitte. Seega esineb esindajate ja esindatavate vahel esindamisprobleem, mis on tingitud moraalsest riskist (*moral hazard*) ja ebasoodsast valikust (*adverse selection*). (Sarens, Abdolmohammadi 2011: 3-4)

Kwanema (2013) kohaselt kasutatakse esindamisteooriat avalikus sektoris uurimaks, mil määral suudavad esindatavad teostada poliitilist kontrolli esindajate üle või vastupidi, mil määral suudavad avaliku sektori juhid mööda hiilida majandusressursside omanikest, et täita oma poliitilisi eelistusi ja eesmärgi (*ibid*: 674).

Ühelt poolt võivad esindajad juhtida avaliku sektori asutust vastavalt oma teadmistele ja oskustele, kuid antud vabaduse tulemusena võivad nad olukorda enda huvides ära kasutada. Sellise käitumise peamised tulemused on seotud pettuste, avalike vahendite kuritarvitamise ja raiskamisega, mis põhjustavad seeläbi lisakulusid maksumaksjale. (Huefner 2011: 21). Toodud tulemuste vältimise üheks võimaluseks on, et esindajad ja esindatavad saavutavad kõiki osapooli rahuldava lahendi, milleks võib olla sõltumatu järelvalve teostamine siseauditi näol (Sarens, Abdolmohammadi 2011: 3-4).

Esindamisteooriast tulenev esindamisprobleem on ainult üks teooria, millega selgitada siseauditi vajalikkust avalikes organisatsioonides. Tegelikult aitavad siseauditi vajalikkust selgitada siseauditeerimise ülesanded avalikes organisatsioonides, mis on peamiselt seotud sisekontrollisüsteemi, finantsinformatsiooni, majandustegevuse, regulatsioonide ja seaduste, riskide juhtimise ning üldjuhtimise protsessidega. (Rahvusvaheline ... 2009: 5)

Asare (2009) on eelpool toodud siseauditeerimise ülesanded kokku võtnud kolme siseauditi rolli alusel ning jaganud need kolmeks siseauditi elemendiks avalikes organisatsioonides (vt joonis 2) (*ibid*: 19).



Joonis 2. Siseauditeerimise rollid avaliku sektori organisatsioonides (Asare 2009: 20).

Asare (2009) selgitab siseauditeerimise vajalikkust avalikes organisatsioonides joonisel 2 toodud siseauditi rollide alusel. Tema käsitle kohaselt on siseauditi ulatus organisatsioonides väga lai, hõlmates kõiki tegevusi, mis on seotud juhtimise, kontrollimise ja riskidega. Lisaks sellele pakuvad siseauditi tegevused avaliku sektori organisatsioonidele kindlust tõhusa sisekontrollisüsteemi olemasolu kohta ning aitavad määratleda võimalusi tulemuslikkuse parendamise suunas. (*ibid*: 15)

Siseauditeerimise vajalikkust organisatsioonide juhtimiseks põhjendab Asare (2009) peamiselt sellega, et avalikud üksused kasutavad oma eesmärkide saavutamiseks avalikke vahendeid. Teisalt on avalike vahendite kasutamine seotud vastutusega erinevate huvigruppide ees, kelle käest need vahendid tulevad. Tulenevalt sellest võiks eeldada, et avaliku sektori juhtimise olemus nõuab tõhusa siseauditi funktsiooni olemasolu, et rahuldada vastutust seoses huvigruppide nõudmistega, mis on seotud avalike vahendite säästliku, mõjusa ja tõhusa kasutamisega. Lisaks sellele aitab siseaudit avalikus sektoris parendada juhtimisprotsesse, keskendudes väärtuse loomisele läbi tõhusa ja mõjusa sisekontrolli tagamise ning organisatsiooni juhtimise. (*ibid*: 20)

Asare (2009) lähenemine siseauditi vajalikkuse selgitamisel rõhutab juhtide vastutust seoses avaliku sektori organisatsioonide juhtimisega. Tema käsitluse kohaselt on avalike organisatsioonide juhid vastutavad selle eest, et asutuses oleksid protsessid ja süsteemid, mis aitaksid pettusi avastada (*ibid*: 23). Tegelikult keskendub ka suurem osa esindamisteooria raamistikust mõistele „vastutus“, mille mõte väljendub selles, et esindajad kannavad vastutust avalike vahendite kasutamisel organisatsiooni eesmärkide saavutamiseks esindatavate ees (Pilcher 2014: 215). Kahe teooria kokkuvõttes saab välja tuua, et siseauditi funktsioon on hea võimalus vähendamaks esindamisteooriast tulenevat informatsiooni asümmeetriat esindajate ja esindatavate vahel ning suurendamaks avaliku sektori juhtide vastutust seoses organisatsioonide juhtimisega.

Teine oluline siseauditi roll vastavalt Asare'le (2009) on avalikus sektoris seotud kontrollidega (vt joonis 2), mille all mõeldakse organisatsioonide sisemisi kontrole. Tegelikult hõlmab avaliku sektori sisemine kontroll veel kolmandadki siseauditi rolli, mis on seotud riskide juhtimisega (vt joonis 2). Selgitamaks, kuidas siseauditi rollid avalikus sektoris on seotud sisekontrolli ja riskide juhtimisega, määratleb magistritöö autor esmalt sisekontrolli olemuse avaliku sektori organisatsioonis.

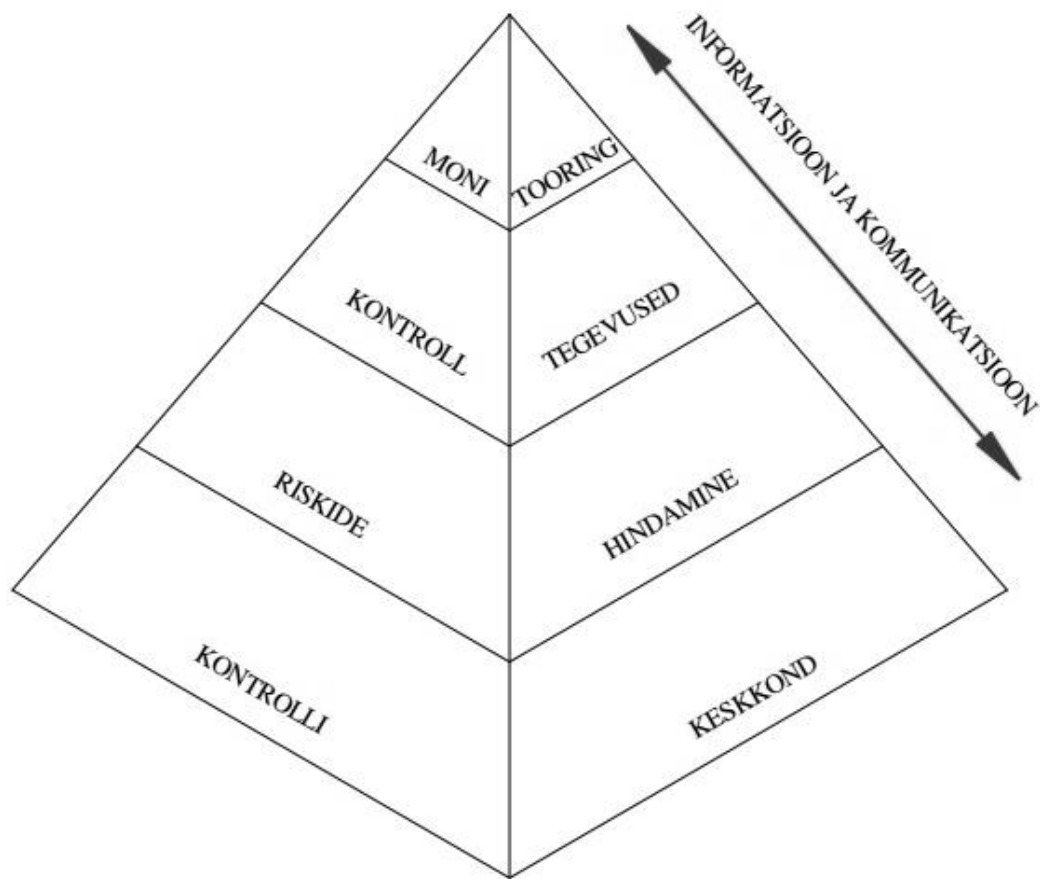
Sisekontrolli olemuse selgitamiseks avalikus sektoris on töö autori arvates kõige õigem lähtuda Treadway Komisjoni Sponsororganisatsioonide Komitee (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, edaspidi COSO) poolt 1992. aastal avaldatud ühest tuntuimast ja enim rakendatud sisekontrolli raamistikust, milleks on COSO sisekontrolli integreeritud raamistik (*Internal Control – Integrated Framework*). (COSO kodulehekülg)

COSO sisekontrolli raamistiku kohaselt on „sisekontroll protsess, mis on mõjutatud organisatsiooni juhtkonna, üksuste juhtide ja muu personali poolt, pakkumaks mõistliku kindlustunnet organisatsiooni eesmärkide saavutamisel järgmistes valdkondades (Aquila 2013: 23):

- tegevusoperatsioonide tulemuslikkus ja efektiivsus;
- finantsaruandluse usaldusväärsus;
- vastavus seadustele ja kehtivale korrale.“

Sisekontrolli kavandamisel ja rakendamisel vastavalt COSO mudelile saavutatakse tõhus sisekontrollisüsteem, mis pakub kõrgkvaliteedilisi äriprotsesse, panustab eesmärkide saavutamisse, varade kaitse, tagab vahendite optimaalse kasutamise, vigade ennetamise ja avastamise. Sisekontrollisüsteem ei ole mitte ainult eduka organisatsiooni eelduseks, vaid see aitab samuti riske juhtida. (Krstic, Dordevic 2012: 155)

COSO integreeritud sisekontrolli raamistiku kohaselt koosneb sisekontroll viiest komponendist: kontrollikeskkond, riskide hindamine, kontrolltegevused, informatsioon ja kommunikatsioon ning monitooring (vt. joonis 3).



Joonis 3. COSO integreeritud sisekontrolli raamistik (COSO kodulehekülj).

Jooniselt 3 on näha, et kõik sisekontrolli komponendid on omavahel seotud ning iga eelnev sisekontrolli osa on aluseks järgmisele. Joonisel toodud sisekontrolli komponendid hõlmavad järgmisi valdkondi (Krstic, Dordevic 2012: 156; Auditikäsiraamat 2008: 95):

- Kontrollikeskkond hõlmab tervet sisekontrollisüsteemi – kõike, mis on seotud inimestega nagu näiteks nende hoiakute ja eetiliste tõekspidamiste, kompetentsuse, juhtimis- ja tegutsemisstiiliga, vastutuse ning delegeerimisega. Teooria kohaselt ei saa organisatsiooni sisekontrolli tõhusus olla kõrgem, kui selle loovate ja juhtivate inimeste eetilised tõekspidamised võimaldavad.
- Riskide hindamine algab organisatsiooni eesmärgi takistada võivate riskide määratlemisega. Erinevad üksused ja selle allüksused peavad olema teadlikud neid mõjutada võivatest riskidest, välja peavad olema töötatud toimingud riskide määratlemiseks, analüüsimiseks ja juhtimiseks.
- Kontrolltegevused koosnevad kahest osast: esiteks eesmärgid, kus öeldakse, mida tuleb teha, ja teiseks protseduurid, kus öeldakse, kuidas ja milliste vahenditega tuleb eesmärgideni jõuda.
- Informatsioon ja kommunikatsioon haarab endasse kõik toimiva infovahetusega seotud aspektid, näiteks, kas informatsioon on sisuliselt nõuetekohane, ajakohane, uudne, täpne ja kättesaadav.
- Järelevalve ehk monitooring tähendab seda, et kogu sisekontrolliprotsessi üle peab toimuma järelevalve, et vajaduse korral reageerida ja teha muudatusi.

Organisatsiooni usaldusväärsuse aluseks võib pidada tõhusa sisekontrollisüsteemi olemasolu. Selle saavutamiseks on oluline, et kõik eelpool toodud sisekontrollisüsteemi komponendid oleksid organisatsioonis olemas ning kogu sisekontrolli protsessi üle toimuks järelevalve. Seega ei tule tähelepanu pöörata mitte ainult sisekontrollisüsteemi olemasolule, vaid sama oluline on jälgida, kas sisekontroll toimib ning kas see aitab saavutada selle mõistest tulenevaid eesmärgi. Selle saavutamiseks on omakorda vajalik organisatsiooni luua siseauditi funktsioon, mille peamiseks ülesandeks on sisekontrollisüsteemi ja seeläbi riskide üle järelevalve teostamine (vt joonis 3). Tulenevalt sellest on järelevalve komponent peamine sisekontrolli osa, mille abil põhjendada siseauditeerimise vajalikkust avalikes organisatsioonides.

Lähtuvalt sellest, et sisekontrollisüsteemi üheks osaks on kontrollid ja riskide hindamine (vt joonis 3) jõutakse tagasi siseauditi rollideni avalikus sektoris. Vajadus riskide juhtimise järele tuleneb avaliku sektori keerulisest ja dünaamilisest tegutsemiskeskonnast ning avalike vahendite piiratudusest. Siseauditi roll riskide juhtimises seisneb peamiselt

erinevate riskide maandamisega seotud nõustamistegevuses ja järelvalves. Siseauditi ülesandeks on anda organisatsiooni juhtidele sõltumatut ja objektiivset kindlust, et olemasolevad riskid on viidud aktsepteeritavale tasemele ning kui ei ole, siis tuleb sellest kõrgeimale juhtkonnale teada anda. (Asare 2009: 22)

Peamised riskid, millega avaliku sektori organisatsioonid silmitsi seisavad on seotud pettuste ja korruptsiooniga. Siseauditi tegevused aitavad neid riske vähendada ning muudavad avaliku sektori üksuste tegevused läbipaistvamaks. Siseaudit ei aita mitte ainult vähendada korruptsiooniriski, vaid tagab ka parema kontrolli füüsiliste varade olemasolu ja kasutamise üle, et vältida nendega seotud pettusi ja kuritarvitamist. (*ibid*: 22-23)

Asare (2009) kohaselt on siseaudit peamine kindlust pakkuv mehhanism avaliku sektori sisekontrollisüsteemis. Siseaudiitorid töötavad avalikus sektoris koos juhtidega, et parandada avalike teenuste osutamist ja sisekontrollisüsteemi ning tagada asutuses kehtestatud kontrollide vastavus kehtivatele seadustele. (*ibid*: 20)

Võttes eelpool kirjeldatu kokku jõuab töö autor järeldusele, et lähtuvalt esindamisteoorias toodud probleemist ning siseauditi rollidest võiks vajadus siseauditi järele avalikes organisatsioonides igati põhjendatud olla. Siseauditeerimisest on võimalik saada organisatsiooni juhtimiseks vajalikku informatsiooni ning samuti suurendada juhtide vastutust seoses avalike vahendite kasutamisega. Lisaks hindab siseaudit sisekontrolli toimivust ning vajadusel teeb soovitusi muudatuste tegemiseks, et maandada organisatsiooni tegevusega seotud riske, mis avalikus sektoris on seotud pettuste ja korruptsiooniga.

1.2. Siseauditi raamistik avaliku sektori organisatsioonides

Siseauditeerimise definitsiooni kohaselt on siseaudit siseaudiitori kutsetegevus, mille korraldamisel tuleb lähtuda IIA standarditest ja teistest tunnustatud juhenditest (Audiitortevuse ... 2010), mis seavad siseauditi funktsiooni korraldamise avaliku sektori organisatsioonides kindlatesse raamidesse. Lähtuvalt sellest antakse käesolevas magistritöö alapeatükis ülevaade olulisematest siseauditi funktsiooni rakendamisega seotud nõuetest nagu siseauditi funktsiooni sõltumatuse tagamine ja selle personal.

Kõige põhjalikum ülevaade siseauditi funktsiooni rakendamisega seotud nõuetest on välja toodud IIA standardites. Võib öelda, et nimetatud standardite näol on tegemist siseauditi rakendamise raampõhimõtetega, millest on soovitlik siseauditi funktsiooni korraldamisel avalikus sektoris lähtuda. Lisaks sellele on tegemist üldiste suunitlustega, sest IIA standardid on mõeldud siseauditi korraldamiseks erinevates organisatsioonides era- ja avalikus sektoris. IIA standarditega kehtestatud üldised nõuded siseauditi korraldamiseks käsitlevad siseauditeerimise kutsetegevusega seotud põhinõudeid, jagunevad struktuurilt tunnus- ja tegevusstandarditeks ning eelnevaid laiendavateks rakendusstandarditeks. Tunnusstandardite nõuded käsitlevad siseauditeerimist teostavate organisatsioonide ja isikute omadusi. Isikute omaduste all mõeldakse siseauditi funktsiooni täitja omadusi. Tegevusstandardid hõlmavad siseauditi tegevuse olemust ja sätestavad kvaliteedikriteeriumid, mille alusel saab hinnata siseauditi teenuste osutamist. Lisaks eelnevale hõlmavad IIA standardid rakendusstandardeid, mis käsitlevad kindlust ja nõuandvatele tegevustele kehtestatud nõudeid (Rahvusvahelised standardid ...2008).

Üks esmaseid nõudeid, millega siseauditi funktsiooni rakendamisel arvestada tuleb seisneb siseauditi põhimääruse² väljatöötamises, mis peavad olema järjepidevad siseauditeerimise definitsiooni, eetikakoodeksi ja standarditega (*ibid* 2008). Lähtuvalt sellest tuleb igal avaliku sektori üksusel, kus rakendatakse siseauditi funktsiooni koostada endale siseauditi põhimäärus, millega sätestatakse siseauditi üksuse tegevuse põhimõtted.

² Siseauditi põhimäärus on ametlik dokument, milles on defineeritud siseauditi üksuse eesmärk, õigused ja kohustused ning vastutus, sätestades siseauditi üksuse positsiooni, alluvuse kõrgele juhtorganile ning defineerib siseauditi üksuse tegevuste ulatuse (*ibid* 2008).

Teine nõue, millega siseauditi funktsiooni rakendamisel arvestama peab käsitleb siseauditi funktsiooni täitja sõltumatust ja objektiivust³. IIA standardi kohaselt peab siseauditi funktsiooni täitja töö tegemisel olema sõltumatu ja objektiivne (*ibid* 2008).

Gheorghe (2008) kohaselt on siseauditi funktsiooni sõltumatuse tagamine oluline, et siseaudiitoril oleks võimalus oma tööülesandeid objektiivselt ja erapooletult täita. Samuti on siseauditi üksuse sõltumatus oluline seepärast, et ainult sõltumatu siseauditi funktsioon on võimeline looma juhtimisprotsessidele lisandväärtust. Isegi kui teised nõuded nagu objektiivsus, ausus ja asjatundlikkus võivad olla täidetud, siis sõltumatuse puudumine võib põhjustada auditi järelduste, tulemuste ja soovitude ebaõigsust ning seega on need kasutud. (*ibid*: 590). Tänapäeva moderniseeritud maailmas on antud teema eriti oluline, sest nõuandva rolli suurenemine organisatsioonis võib ohustada siseaudiitorite sõltumatust (Sterck, Bouckaert 2006: 53).

Kwamen (2013) kohaselt on siseauditi osakonna positsioon ja staatus peamised tegurid, mis määravad ära siseauditi sõltumatuse (*ibid*: 674). Siseauditi funktsioon tuleb organisatsiooni asetada nii, et see täidaks oma kohustusi erapooletult ning ei mõjutaks liigselt juhtide igapäevategevusi (Badawi *et al.* 2003: 33). Siseauditi üksuse või siseaudiitori sõltumatuse tagamiseks peab viimane alluma kõrgeimale juhtimistasemele organisatsioonis (*ibid* 2008).

Lähtuvalt eelnevast saab välja tuua, et siseauditi funktsiooni sõltumatus on üks tähtsaimaid eeldusi ja olulisemaid siseauditi tegevuste teostamise aluseid. Esindamisteooriast ja siseauditi rollidest (vt peatükk 1.1.2.) tulenevalt on siseauditi eesmärgiks avalikes organisatsioonides vähendada informatsiooni asümmeetriat ning seeläbi pettuste ja korrupsiooni riski ning samuti aidata kaasa organisatsioonide ja riskide juhtimisele ning sisekontrollisüsteemi parendamisele. Selliseid tegevusi saab pakkuda ainult objektiivne ja sõltumatu funktsioon, kes allub kõrgeimale juhtkonnale.

Eelneva kohaselt saab välja tuua, et tegelikult on avaliku sektori siseauditi funktsioon oma olemuselt „suhteliselt“ sõltumatu. Selle all mõeldakse, et siseaudit on üks sisekontrolli osa, mis on loodud avaliku juhi alluvusse ning tulenevalt sellest positsioonist näib

³ IIA standard 1100 – sõltumatus ja objektiivsus.

siseauditi sõltumatus olevat tegelikult mõjutatud. (Gheorghe 2008: 590). Antud lähene-
mises väljendub magistritöö autori arvates mõte, et tulenevalt siseauditi alluvussuhtest
avalikus sektoris ei ole siseauditi funktsioonil kunagi võimalik saavutada täielikku or-
ganisatsioonisisest sõltumatust. Gheorge (2008) on siseauditi funktsiooni sõltumatuse
suurendamiseks välja pakkunud kahekordsete alluvusliinide loomist. Näiteks võiks sise-
audiitor alluda nii avaliku sektori juhile kui ka riigi poolt selleks loodud institutsioonile
(*ibid*: 590).

IIA standardid annavad põhiprintsiibid ka siseauditi funktsiooni sõltumatuse tagamiseks
avalikes organisatsioonides. Kuivõrd avalikud organisatsioonid võivad üksteisest struk-
tuuril erineda, siis on väljaantud standardite näol tegemist üldiste juhenditega. Saavuta-
maks siseauditi funktsiooni suurimat sõltumatust tuleb kindlasti arvestada iga konkreet-
ses organisatsiooni eripäradega. See, kas üheks võimaluseks suurima sõltumatuse saa-
vutamiseks võiks olla kahekordsete alluvusliinide kehtestamine oleneb organisatsiooni
juhtkonnast, kuid selline lähenemine aitaks suurendada siseauditist saadavat lisandväärtust.

Teine oluline nõue, millega siseauditi rakendamisel arvestama peab siseauditi funktsiooni täitjale esitatavad nõuded. Tunnusstandarditega määratletakse ära siseauditi üksustele ja siseaudiitoritele esitatavaid nõuded asjatundlikkuse⁴ osas. Antud standard sätestab, et töö teostamiseks peavad siseaudiitorid omama selleks vajalikke teadmisi, oskusi ja kompetentsi, mis viitab kutsealasele asjatundlikkusele. Tulenevalt IIA standarditest on siseaudiitoritel kohustus oma teadmisi pidevalt täiendada. (*ibid* 2008)

Soh *et al.* (2011) kohaselt peavad avaliku sektori siseaudiitorid hoidma sellist teadmiste taset, mis kataks kõik organisatsiooni tegevusvaldkonnad, mis on seotud juhtumis- ja raamatupidamistegevusega ning siseauditi protseduuridega. Need teadmised, mis siseaudiitoritel puuduvad, peavad olema väljastpoolt organisatsiooni sisse ostetud (*outsourcing*). (*ibid*: 610)

Lisaks eelpool toodud IIA standarditele, tuleb siseaudiitoritel töös lähtuda eetikakodeksist, mis sätestab olulised siseauditi kutseala ja praktika põhimõtted ning käitumis-

⁴ IIA standard 1200 – asjatundlikkus.

normid, millega kirjeldatakse siseaudiitoritelt oodatavaid käitumisnorme (Eetikakodeks 2011: 1).

Üldjuhul on paljudes riikides avaliku sektori siseaudiitoritele töö tegemiseks kehtestatud miinimumnõuded. Näiteks Suurbritannias on kehtestatud miinimumnõuded siseaudiitorite erialastele oskustele, teadmistele ja kogemustele ning siseauditi üksuse juht peab omama GIAC sertifikaati (*Government Internal Audit Certificate*) ning arvestatavat juhtimiskogemust. Austraalias on kehtestatud miinimumnõuded kompetentsi osas, mis sisaldavad sobivaid isikuomadusi, nõudeid haridusele, otsustusvõimele, innovatsiooni ja auditeerimiskogemusele. (Streck, Boucaert 2006: 51)

Nii nagu magistritöö eelnevas peatükis (vt peatükk 1.1.1.) välja toodud on siseaudit standarditel põhinev amet, mistõttu on siseaudiitoritele ette nähtud üldised normid, mis on seotud siseauditi funktsiooni täitja teadmiste, oskuste, kompetentsi ja käitumisnormidega. Töö autori arvates aitavad eelpool toodud siseauditi funktsioonidele kehtestatud nõuded kaasa, et pakkuda avalikele organisatsioonidele kvaliteetseid kindlust ja nõu pakkuvaid teenuseid. Kuid lisaks sellele võivad kehtestatud karmid raampõhimõtted takistada siseauditi arengut, sest siseaudiitoriks saamine on tehtud väga keeruliseks ning ametialase professionaalsuse hoidmiseks tuleb ennast pidevalt täiendada.

Kokkuvõttes saab välja tuua, et siseauditi funktsioonide korraldamisel tuleb avaliku sektori organisatsioonidel arvestada erinevate nõuetega, mis seavad siseauditi rakendamise kitsastesse raamidesse. Kuivõrd erinevad nõuded piiritlevad kindlalt siseauditi positsiooni ja siseaudiitori isiksuse omadused ning töö teostamise protsessid, võib siiski neid pidada siseauditeerimise olemuse alusteks. Ühelt poolt on kirjeldatud siseauditi raamistik eelduseks siseauditeerimise rakendamiseks, kuid teisalt võib toodud selgetest juhistest saada peamine siseauditi mitterakendamise põhjus ja leviku takistuseks, sest organisatsioonid ei suuda nõuete täitmisega kaasa minna, mistõttu siseauditeerimisest loobutakse või leitakse sellele alternatiiv.

1.3. Siseauditi rakendamine eelnevate uurimustööde põhjal

Viimased akadeemilised uurimisartiklid siseauditeerimise valdkonnas saab peamiselt jagada kahte gruppi. Esimene grupp uurimusi on keskendunud siseauditi olemusele ehk teisisõnu seletavad, mis sunnib organisatsioone siseauditi funktsiooni sisse seadma. Teine grupp uurimusi on keskendunud järgmisele sammule, mis sunnib organisatsioone siseauditi funktsiooni investeerima kord, kui see neil juba sisse on seatud. (Sarens, Abdolmohammadi 2011: 3). Lisaks sellele on paljud tööd läbi viidud erasektori näitel ning siseauditeerimise levikut ja arengut käsitlevaid uurimistöid avaliku sektori kohta leidub vähe. Käesoleva töö raames proovitakse anda olulisematest töödest ülevaade.

Eckhart *et al.* (2001) viisid läbi uuringu, mille käigus prooviti välja selgitada, kui paljud USA kohalikud omavalitsused rakendavad siseauditi funktsiooni. Uurimistöö tulemuseks selgus, et 49% USA omavalitsustest rakendavad siseauditi funktsiooni, millest omakorda 78% omavad asutusesisest siseauditi funktsiooni ning 22% ostavad seda teenust sisse. (*ibid*: 52). Pilcher (2011) leidis siseauditi rolli Austraalia kohalikes omavalitsustes käsitlevas töös, et ainult 10% väiksematest omavalitsustest omab siseauditi funktsiooni (*ibid*: 224). Eelnevate uurimustööde põhjal on näha, et siseauditeerivaid üksusi kohalike omavalitsuste hulgas on vähe.

Huefner (2011) on välja toonud, et omavalitsused seisavad tihtipeale mitmete siseauditi rakendamise piirangute ees, millest tulenevalt ei ole nad võimelised siseauditeerimist teostama (*ibid*: 21). Seega on vajalik analüüsida, millised on peamised siseauditi funktsiooni mitterakendamise põhjused, mis aitaksid selgitada, miks avaliku sektori organisatsioonid (sh kohalikud omavalitsused) pigem siseauditeerimist ei teosta. Töö autori arvates on oluline pöörata tähelepanu siseauditi arengule lähtuvalt siseauditi mitterakendatavuse põhjustest, sest tulenevalt nendest on võimalik välja pakkuda siseauditi funktsioonide edendamise võimalusi siseauditeerimise leviku suurendamiseks kohalikes omavalitsustes magistr töö empiirilises osas. Sellest tulenevalt annab töö autor järgnevalt ülevaate varasemates teaduslikes uurimustes välja toodud peamistest siseauditi mitterakendamise põhjustest. Eelnevates uurimustöodes välja toodud siseauditi mitterakendamise põhjused saab oma olemuselt jagada kaheksasse suuremasse gruppi (vt tabel 1).

Tabel 1. Siseauditi mitterakendamise põhjused eelnevate uurimustööde põhjal.

Nr	Siseauditi mitterakendamise põhjused	Teemat käsitlenud autorid ja aasta
1.	Puudub seadusest tulenev kohustus	Eckhart et al. (2001)
2.	Vähese teadmised siseauditi olemusest ja ülesannetest avalikus organisatsioonis	Vasile, Croitoru (2012) Gheorge (2008) Eckhart et al. (2001)
3.	Finantsvahendite puudumine	Simona, Elisabeta (2013) Vasile, Croitoru (2012) Pilcher (2011) Elson (2011)
4.	Siseauditi loomise ja toimimise suured kulud	Vasile, Croitoru (2012) Girbaci, Mirea (2011) Pilcher (2011)
5.	Siseauditi sõltumatuse keeruline tagamine	Unegbu, Kida (2011) Gheorge (2008)
6.	Siseauditi personali puudus ja olemasolevale personalile koolitusvõimaluste puudumine	Vasile, Croitoru (2012) Pilcher (2011) Girbaci, Mirea (2011) Unegbu, Kida (2011) Streck, Boucaert (2006)
7.	Siseauditi rakendamiseks eeskirjade puudumine	Simona, Elisabeta (2013) Unegbu, Kida (2011)
8.	Siseauditi protseduuride keerukus ja tegevuste madal maht	Vasile, Croitoru (2012)

Allikas: (autori koostatud).

Tabeli 1 kohaselt on peamised siseauditi funktsiooni mitterakendamise põhjused jagatud kaheksasse suuremasse gruppi, mis on seotud siseauditi kohustuslikkusega, selle olemuse, finantsvahendite ning siseauditi kuludega, sõltumatuse, eeskirjade ja siseauditi tegevustega. Järgnevalt selgitatakse erinevaid siseauditi mitterakendamise põhjuseid põhjalikumalt.

Esmalt võib eelnevate uurimustööde põhjal välja tuua, et siseauditi vähene levik avaliku sektori organisatsioonides on seotud sellega, et tihtipeale puudub seadusest tulenev kohustus siseauditi funktsiooni rakendamiseks (Eckhart *et al.* 2001: 54). Seega, kui seadusega pole siseauditeerimine kohustuslikus muudetud, siis paljud juhid otsustavad antud funktsiooni organisatsioonides pigem mitte rakendada. Eelnevas peatükis selgitati siseauditi vajalikkust esindamisteooria ja siseauditi rollide alusel avalikus sektoris. Töö autori arvates võib siseauditi funktsiooni seadusega kohustuslikuks muutmine oluliselt

parandada järelvalvet avalike organisatsioonide üle ning vähendada informatsiooni asümmeetriat esindajate ja esindatavate vahel.

Sterck ja Bouckaert (2006) kohaselt on seadusega siseauditi funktsiooni rakendamise kohustuse kehtestamine peamine garantii, et tagada siseauditi üksustele rahalised vahendid ja sõltumatus (*ibid*: 50). Üldjuhul on siseauditeerimine kohalikes omavalitsustes seadusega kohustuslik pigem üksikutes riikides maailmas ning siseauditi funktsioonide loomine jäetud juhtide otsustada. Seega juht, kes teadvustab endale vastutust seoses avalike vahendite kasutamisega ning soovib, et organisatsioon saavutaks suurima tulemuslikkuse ja tagada tõhusam sisekontrollisüsteemi toimimine rakendab siseauditi funktsiooni vabatahtlikult ega oota kuni see muudetakse seadusega kohustuslikuks. Siseauditi funktsiooni vabatahtlik rakendamine on võimalik ainult juhul, kui ollakse teadlikud selle olemusest.

Teiseks on eelnevates uurimustöödes välja toodud, et siseauditi olemus on tihtipeale juhtidele ebaselge (Vasile, Croitoru 2012: 4) ning paljud juhid ei mõista, kuidas siseauditeerimine võiks neid abistada avalike organisatsioonide juhtimisel (Eckhart *et al.* 2001: 54). Ka Gheorge (2008) leidis oma siseauditi temaatilises teadusartiklis, et siseauditi funktsiooni rakendamine sõltub suuresti avaliku sektori juhtidest. Täpsemalt, kui palju on juhid huvitatud tõhusa sisekontrolli olemasolust ning kas nad mõistavad, et see aitab avaliku raha kasutamisel saavutada suurima tulemuslikkuse. Tema käsitlese kohaselt saab avaliku sektori juhid jagada nelja suuremasse rühma, mistõttu on juhte, (*ibid*: 592-593):

- kes ei korralda siseauditit, kuna nende arvates ei ole see vajalik;
- kes võtavad seda kui kohustuslikku tegevust, et midagi teha ja seepärast seda ka tehakse ja ei rohkem midagi enamat;
- kes ajavad siseauditi segi teiste sisemiste kontrollidega ning seega ei mõisteta siseauditi peamist funktsiooni, milleks on pakkuda tuge, et kõik majanduslikud ja finantsprotsessid töötavad;
- kes on teadlikud oma ülesannetest seoses avaliku raha kasutamisega ja seetõttu korraldatakse siseauditit vastavalt rahvusvahelistele standarditele nagu üht sisekontrolli osa. Lisaks ollakse teadlikud faktist, et siseauditi tegevustesse ei tohi sekkuda ning samuti arvestatakse siseauditi aruande järelduste ja soovitusega.

Töö autori nägemuse kohaselt võiks üheks siseauditi mitterakendamise põhjuseks olla, et avaliku sektori juhid on arvamusel, et siseauditeerimine ei anna organisatsioonile midagi juurde. Antud põhjus omakorda peitub aga selles, et juhid lihtsalt ei ole teadlikud siseauditi olemusest ja ülesannetest, eriti aga, millist lisandväärtust see organisatsioonile pakkuda võiks. Sellele, et juhid ei mõista, millist lisandväärtust siseaudit organisatsioonile lisab, on viidatud ka eelnevates uurimustöodes. Üldjuhul seostatakse siseauditi funktsiooni loomist pigem tekkivate lisakulude kui organisatsioonile väärtuse loomisega (Pilcher 2011: 224).

Kolmanda ja neljanda siseauditi mitterakendamise põhjustena saabki välja tuua, et avalikel organisatsioonidel puuduvad sageli finantsvahendid siseauditi funktsiooni loomiseks ja töös hoidmiseks, sest selle loomine ning rakendamine on seotud suurte kuludega (Pilcher 2011: 224). Seega tulenevalt eelarvelistest piirangutest ei ole avalikud organisatsioonid suutelised siseauditi funktsiooni toetama, eriti kerkib antud probleem esile väiksemate üksuste puhul, kus eelarvelisi vahendeid on vähem. Siseauditi kulud on peamiselt seotud kvalifitseeritud personali leidmisega, kes vastaksid IIA standarditest ja eetikakoodeksist tulenevatele nõuetele (vt peatükk 1.2.) ning kel oleksid töö teostamiseks olemas vajalikud teadmised ja oskused, mis tähendab seda, et antud ametikohale tuleb leida kindlasti vastavat sertifikaati omav inimene.

Viiendaks siseauditi mitterakendamise põhjusena tuuaksegi välja siseauditi personali puudumise (Girbaci, Mirea 2011: 60). Samale probleemile viitasid ka Vasile ja Croitoru (2012), kuid täiendusena eelnevale lisavad, et lisaks personali üldisele puudusele on keeruline ka olemasolevale personalile koolitusvõimaluste leidmine (*ibid*: 4).

Unegbu ja Kida (2011) selgitasid oma uurimusartiklis, mis käsitles siseauditeerimist Kano osariigis, et kvaliteetseks siseauditeerimiseks on avaliku sektori siseauditi personali liiga vähe ning samuti on nende teadmiste tase ebapiisav auditite koostamiseks (*ibid*: 304). Tulenevalt eelnevast seisavad organisatsioonid personali osas kahe probleemi ees: ühelt poolt on üleüldine personali vähesus ning teiselt poolt on probleeme olemasoleva personali koolitamise ja arendamisega.

Magistritöö autori arvates on siseaudiitorite vähesusest tuleneva probleemiga tegelemine on väga oluline, sest kui kõigilt avalikelt üksustelt hakata seadusega nõudma siseau-

diiti funktsiooni loomist ja rakendamist, siis tulenevalt sellest probleemist, ei olda suutelised seda tegema. Lisaks sellele on siseaudiitoritel vajadus oma teadmisi pidevalt täiendada ning osaleda erinevatel koolitustel (vt peatükk 1.2.). Vajadus koolitustel osalemiseks tuleneb juba sellest, et siseauditi valdkonnas on viimastel aastatel toimunud suured muutused. Teisalt on siseaudiitorite arendamine ja koolitamine oluline juba seepärast, et audiitorite teadmiste tase mõjutab siseauditi kvaliteeti ning seeläbi organisatsioonide tulemuslikkust ja juhtimist. Siseauditi personaliga seotud probleemid hõlmavad ka seda, et siseaudiitoriks saamiseks on kehtestatud miinimumnõuded (vt peatükk 1.2.) ning seega ei saa antud ametikoha loomist avaliku sektori üksusesse võrrelda teiste töökohtade loomisega.

Kuuendaks siseauditi mitterakendamise põhjuseks tuuakse välja, et siseaudiitorite ametialase sõltumatuse tagamine kohalikes omavalitsustes on keeruline (Unegbu, Kida: 304; 307). Eelnevas peatükis (vt peatükk 1.2.) toodi välja, et siseauditi tööde teostamise üheks eelduseks on siseauditi funktsiooni sõltumatus. Teisalt kuna avalikus sektoris on siseauditi funktsioon loodud üldjuhul juhi alluvusse, siis võib öelda, et see on suhteliselt sõltumatu.

Sterck ja Bouckaert (2006) kohaselt seisneb siseauditi sõltumatuse probleem peamiselt siseaudiitorite tegevustesse sekkumisel või töökohustuse andmises, mis ei kuulu nende ülesannete hulka. Näiteks ühe sõltumatuse probleemina tuuakse välja, et mõnikord pannakse siseaudiitoreid tegelema sisekontrollisüsteemide arendamisega. Kui aga siseaudiitorid on liiga hõivatud sisekontrollisüsteemi arendamisega, siis seab see ohtu nende sõltumatuse, sest nad arendavad samu süsteeme, mida auditeerivad. (*ibid*: 53)

Gheorge (2008) täiendab eelnevat ning lisab, et peale sisekontrollide arendamise soovivad avaliku sektori juhid mõnikord siseaudiitoritele survet avaldada erinevate kontrollide planeerimise ja läbiviimise kohta (*ibid*: 590). IIA standardite kohaselt peab siseauditi funktsioon olema vaba erinevatest vahelesegamistest, mis puudutavad siseauditi ulatuse määramist, töö teostamise ja tulemuste kohta info jagamist (Rahvusvahelised standardid ... 2008).

Lähtuvalt eelnevast on näha, et siseauditi sõltumatuse tagamisega on eelnevate uurimistööde põhjal avalikes organisatsioonides probleeme. Antud probleemi lahendamise

üheks võimaluseks on siseauditi funktsioonile kahekordsete alluvusliinide kehtestamine avalikes organisatsioonides (vt peatükk 1.2.).

Seitsmendaks tuuakse eelnevates uurimistöödes välja, et siseauditi rakendamise kohalikes omavalitsustes muudab keeruliseks väheste siseauditi käsiraamatute olemasolu (Unegbu, Kida 2011: 304). Teisalt Girbaci ja Mirea (2011) toovad välja, et omavalitsused, kus siseauditi funktsioon on juba olemas, et neil on tõsisemaid probleeme kutsestandardites sätestatu järgimisega (*ibid*: 60). Seega ei suuda omavalitsused siseauditi funktsiooni rakendamisel lähtuda IIA standarditest ja teistest tunnustatud juhenditest.

Eckhart *et al.* (2001) lisab siia juurde, et omavalitsused on niigi üle koormatud igasuguste regulatsioonide ja määrustega. Ta leidis, et omavalitsused, kus oli siseauditi funktsioon ühel või teisel kujul olemas, tegi 21% ainult jõupingutusi selleks, et siseauditi funktsioon oleks vastavuses kehtivate regulatsioonide ja määrustega (*ibid*: 54). Seega on siseauditi käsiraamatu olemasolu kohalikele omavalitsustele on vajalik, seda just olukorras, kus regulatsioone, millest omavalitsused lähtuma peavad, on palju.

Kaheksandaks tuuakse veel välja, et siseauditeerimise tegevuste maht on liiga madal vastava ametikoha loomiseks (Vasile, Croitoru 2012: 4). Eriti on antud teema oluline väiksemate omavalitsuste puhul, kuhu lähtuvalt sellest siseauditi funktsiooni loomine ei ole majanduslikult kasulik.

Lisaks eelnevale põhjendatakse siseauditi vähest levikut sellega, et riskide juhtimine ja sisekontroll on avaliku sektori organisatsioonides vähearenenud (Simona, Elisabeta 2013: 1325). Tulenevalt eelnevast on siseauditeerimise vähese leviku üheks põhjuseks see, et sisemised kontrollid ja riskide juhtimine ei ole kohalikes omavalitsustes tähtsal kohal.

Magistritöö autor võtaks peamised siseauditi mitterakendamise põhused eelnevate uurimistööde põhjal kokku järgmiselt:

- organisatsioonidel puudub kohustus siseauditi funktsiooni rakendamiseks;
- siseauditeerimise olemus on juhtidele ebaselge, mistõttu ei tunnetata vajadust selle funktsiooni loomiseks;

- kuna siseauditi funktsiooni olemus on arusaamatu, siis ei mõisteta, millist lisandväärtust siseauditeerimine organisatsioonidele pakkuda võiks;
- samuti piiravad siseauditeerimise rakendamist eelarvelised piirangud ning siseauditi funktsiooni loomine ja tööshoidmine on seotud suurte kuludega, mistõttu avalikud üksused ei ole lihtsalt võimelised seda funktsiooni toetama;
- avalikus sektoris on siseaudiitoreid vähe ning sellest tulenevalt on kvalifitseeritud personali palkamine keeruline, samuti on probleeme olemasoleva personali koolitamisega, sest siseauditi uues määratlus nõuab, et audiitorid omaksid lisaks finantsteadmistele ka juhtimisalaseid teadmisi;
- lisaks sellele on siseaudiitorite ametialase sõltumatuse tagamine keeruline;
- siseauditeerimise muudab veel keeruliseks vastavate käsiraamatute vähesus, millest avalikud üksused siseauditi funktsiooni ülesehitamisel ja korraldamisel lähtuda saaksid;
- siseauditi tegevuste maht siseaudiitori ametikoha loomiseks on liiga madal.

Eelnevalt sõnastatud peamised siseauditi mitterakendamise põhjused aitavad paremini mõista siseauditi vähest levikut avalikes organisatsioonides. Lisaks sellele on varasemalt läbiviidud uurimistöodes välja toodud, et suuremat mõju avaldavad antud piirangud väiksematele organisatsioonidele (Huefner 2011: 21). Seega need põhjused, mis väiksematele üksustele võivad olla tõsised takistused, ei pruugi suurematele omavalitsustele üldse mõju avaldada. Lähtuvalt eelnevalt siseauditi mitterakendamise põhjustest ei pruugigi siseauditi funktsiooni loomine kohaliku omavalitsuse struktuuri kõige mõistlikum olla ning alternatiiviks sellele võiks olla siseauditi funktsiooni väljastpoolt organisatsiooni sisseostmine (*outsourcing*).

Vasile ja Croitoru (2012) on välja toonud peamised majanduslikud ja rahalised tulemused, mis kaasnevad siseauditi funktsiooni sisseostmisega avalikes organisatsioonides. Seega siseauditi funktsiooni sisseostmisel võiksid peamised majanduslikud ja rahalised positiivsed tulemused olla järgmised (*ibid*: 5):

- suurem läbipaistvus avalike vahendite kasutamise ja juhtimise üle;
- paraneb juhtimise kvaliteet, aidates kaasa juhtimisotsuste tegemisele;
- siseauditi funktsiooni rakendamise madalamad kulud;
- suureneb siseauditi funktsiooni rakendamine;

- rangem järelvalve avaliku raha kasutamise üle.

Magistritöö autor võtaks eelneva kokku ning tooks välja, et siseauditi teenuse sisseostmine võiks suurendada siseauditi funktsiooni rakendamist avaliku sektori organisatsioonides, sest juhid, kes peavad oluliseks, et nende organisatsioonis oleks tõhus sisekontrollisüsteem oleksid ühed võimalikud selle teenuse kasutajad.

Võttes eelneva analüüsi kokku ning tuginedes eelnevatele uurimistöödele saab välja tuua, et siseauditi funktsiooni rakendatavus kohalikes omavalitsustes on üldiselt vähene. Peamised siseauditi vähese rakendatavuse põhjused on seotud siseauditi olemuse, personali, sõltumatuse, finantsvahendite, siseauditi kulude, käsiraamatute ja sellele tegevustega. Arvestades IIA standarditest tulenevaid nõudeid, siseauditi personali vähesust ning rahaliste vahendite piiratust, siis tulenevalt sellest võib siseauditi funktsiooni sisseostmine väliselt teenusepakkujalt olla heaks alternatiiviks asutusesisesele siseauditi rakendamisele. Seega võiks siseauditi teenust avalikud organisatsioonid sisse osta väliselt teenusepakkujalt. Selline siseauditi korraldus võiks suurendada siseauditi funktsiooni rakendamist ning seeläbi suureneks ka avalike organisatsioonide tulemuslikkus ja läbi-
paistvus.

2. SISEAUDITI FUNKTSIOONI EDENDAMISE VÕIMALUSED EESTI KOHALIKES OMAVALITSUSTES

2.1. Uurimistöö metoodika

Käesolev magistritöö on kaheetapiline empiiriline uurimus, milles kasutatakse kombineeritud ehk segameetodi uurimismeetodeid (*mixed method design*). Õunapuu (2014) kohaselt ei eksisteeri tegelikult eraldi kvantitatiivset ja kvalitatiivset teadust, vaid teadus koosneb kahest loomulikust omavahel seotud komponendist – kvalitatiivsest ja kvantitatiivsest – millest igal osal on täita oma funktsioon (*ibid*: 25). Kvantitatiivse metoodika põhiliseks eesmärgiks on numbrilise info kogumine. Kvalitatiivse uurimuse lähtekohaks on tegeliku elu kirjeldamine, milles sisaldub mõte, et tegelikkus on mitmekesine. Andmed kogutakse loomulikus ja tegelikus olukorras, kus uurija usaldab rohkem oma vaatlusel ja vestlusel saadavat teavet. (Ghauri, Grønhaug 2004: 97)

Magistritöös on kasutatud kombineeritud uurimismeetodeid eesmärgiga saada võimalikult objektiivset tagasisidet siseauditi rakendamise ja arengu kohta kaasates uuringusse võimalikult palju Eesti kohalikke omavalitsusi. Uurimisprobleemi käsitlemisel on välja toodud ja ülevaade antud kohalike omavalitsuste siseauditi raamistikust. Siseauditi funktsioonide arengu kirjeldamiseks viiakse läbi võrdlev analüüs Riigikontrolli auditi, magistritöö uuringu ja tegelike siseauditi funktsioonidega Eesti kohalikes omavalitsustes. Magistritöö autori arvates on antud meetod sobilik uurimisprobleemi käsitlemisel kahel põhjusel. Esiteks võimaldab kombineeritud meetod uurimisprobleemi paremini mõista, võrreldes sellega, mida pakuks ainult kvalitatiivne või kvalitatiivne uurimine eraldi. Teiseks on täiendatavus, mis tähendab, et ühe meetodiga saadud tulemusi täiustatakse, laiendatakse ja selgitatakse teisel meetodil saadud tulemustega. Samuti võimaldab selline meetod algata uusi uurimisküsimusi, mis aitab uurimustööd laiuti ja sügavuti avardada. (Õunapuu 2014: 70)

Empiirilise osa esimese etapina viidi läbi poolstruktureeritud küsimustik Eesti kohalike omavalitsuste hulgas (vt lisa 1). Siseministeeriumi andmetel oli Eestis 1. jaanuari 2014. aasta seisuga 215 kohalikku omavalitsust ning neile kõigile saadeti üldmeiliaadressile uuringus osalemise küsimustik koos uuringu käiku selgitava kirjaga. Omavalitsuste meiliaadressid on kättesaadavad Siseministeeriumi koduleheküljel. Küsimustele vastamiseks kasutati internetikeskkonda connect.ee ning uuring viidi läbi ajaperioodil 10. – 29. veebruar 2014 aasta. Tegemist oli suunatud küsimustikega, mis olid eelkõige adresseeritud kohalike omavalitsuste juhtimise ja siseauditiga seotud isikutele. Täiendava võimalusena oli küsimustikule vastamine lubatud ka teistel omavalitsuste spetsialistidel variandi „muu“ all. Magistritöö autori arvates ei mõjuta teiste spetsialistide kaasamine uuringu tulemusi kahel põhjusel. Esmalt on variandi „muu“ all vastanud isikud kohalikes omavalitsustes seotud ametikohtadega nagu finantsjuhid, pearaamatupidajad ja val-lasekretärid, kes kõik omavad samuti ülevaadet omavalitsuste juhtimisest ja kontrolli-dest. Teiseks, tulemuste analüüsimisel ametipositsioonide lõikes ei erinenud nende an-tud vastused üldistest tulemustest. Küsimustiku tagastas lõpptulemusena 61 kohalikku omavalitsusust, mis teeb kõikidest Eesti kohalikest omavalitsustest 28%. Tagastatud küsimustike põhjal olid esindatud kõik Eesti maakonnad.

Kohalikele omavalitsustele saadetud küsimustik on struktuurilt jagatud kolmeks, kus küsimused 1 – 8 olid vastamiseks mõeldud kõikidele. Järgnevalt jagunesid omavalitsu-sed küsimuse 7 alusel siseauditeerivateks ja mitteauditeerivateks üksusteks. Tulenevalt sellest oli küsimused 9 ja 10 vastamiseks mõeldus mitteauditeerivatele ning küsimused 11 – 22 siseauditeerivatele omavalitsustele. Küsimuste koostamiseks võeti aluseks eel-nevalt kirjandusest toodud siseauditi mitterakendamise põhjused (vt peatükk 1.3.), sa-muti kasutati eelnevates uurimistöodes kasutatud küsimusi (Simona, Elisabeta 2013; Christopher *et al.* 2009; Enofe *et al.* 2013). Antud küsimusi kohandati vastavalt käes-oleva magistritöö eesmärgile ja uurimisülesannetele. Kohalike omavalitsustes läbiviidud uurimuse käigus sooviti teada saada, kui paljudes kohalikes omavalitsustes rakendatakse siseauditi funktsiooni ning millised on peamised siseauditi mitterakendamise põhjused, et lähtuvalt nendest pakkuda välja siseauditi funktsiooni rakendamise edendamise või-malusi.

Magistritöö teise etapina viidi läbi täiendavad intervjuud, et selgitada, laiendada ja täiendada kohalikes omavalitsustes teostatud uuringu tulemusi. Intervjueeritavate valimisel pidas töö autor oluliseks, et:

- esindatud oleksid sisekontrolle teostavad inimesed omavalitsustes, sest eelnevas uuringus oli neid vähe;
- antud valdkonna tulemusi aitaks selgitada Riigikontrolli esindaja, kuna varasemalt on nende vastutusalas sarnane audit juba koostatud;
- intervjueeritavad oleksid nõus intervjuus osalema, selleks saadeti neile esmalt intervjuus osalemise palve.

Intervjuude teostamiseks koostati intervjueeritavatele küsimused, mille koostamisel võeti aluseks kohalikes omavalitsustes läbiviidud uuringu tulemused. Kõigile intervjueeritavatele esitati 10 küsimust (vt lisa 2), millele vastamiseks kasutati internetikeskkonda connect.ee.

2.2. Siseauditi funktsiooni rakendamine Eesti kohalikes omavalitsustes

2.2.1. Siseaudit funktsioon ja selle raamistik Eesti kohalikes omavalitsustes

Esimesed andmed siseauditi funktsioonide loomisest Eesti organisatsioonides pärinevad aastast 1993. Sel ajal tegutses siin umbes 10 kuni 15 siseauditeerimise praktikut. (Linnas 2012: 3). 20 aastat hiljem läheneb siseaudiitorite arv Eestis 200 ning antud valdkonnas edendamiseks ja arendamiseks on asutatud Eesti Siseaudiitorite Ühing (edaspidi ESAÜ). (ESAÜ kodulehekülge)

Linnase (2012) kohaselt on siseauditi mõiste Eestis võrrelduna IIA määratlusega väga kitsas ja tegelikult väljas tänapäeva lähenemisviisidest (*ibid*: 71). Siseauditeerimise mõiste selgitamiseks Eesti kohalikes omavalitsustes on sobilik kasutada audiitortegevuse seadust, mille kohaselt on „siseaudit siseaudiitori kutsetegevus, mille objektiks on kriteeriumide alusel korraldatud protsessid, nende juhtimine ja kontroll, või mis on suunatud kontrolli objektiks oleva tehingu kontrollikriteeriumidena määratletud õigusaktile vastavuse kindlaks tegemisele või mittevastavuse tuvastamisele. Siseauditis on siseaudiitori eesmärgiks võimaldada kogutud tõendusmaterjali põhjal siseaudiitori aruandes avaldada ettenähtud kasutajale üldistavas jaatavas või eitavas vormis arvamust.“ (*ibid* 2010)

Kõrvutades toodud lähenemist IIA määratlusega (vt peatükk 1.1.1.) võib järeldada, et siseauditi mõiste vastavalt audiitortegevuse seadusele Eestis on suunatud pigem kontrollidele ja järelvalvele ehk keskendutakse minevikusündmustele, samas kui IIA käsitluses keskendutakse organisatsiooni tegevustele väärtuse lisamisele ja täiustamisele läbi kindlust- ja nõuandvate tegevuste. Tulenevalt sellest nõustub ka käesoleva magistritöö autor Linnase (2012) arvamusega, et siseauditeerimine audiitortegevuse seaduse määratluse kohaselt Eestis keskendub ainult kindlust andvatele tegevustele, mis tegelikult seab siseauditi tegevused kohalikes omavalitsustes väga kitsastesse raamidesse.

Siseauditi rakendamisel kohalikus omavalitsuses tuleb arvestada erinevate regulatsioonide, määrustest, standarditest ning teistest tunnustatud juhenditest tulenevate nõuetega nii nagu seda tuleb teha teistel avaliku sektori üksustel (vt peatükk 1.2.). Kui kohalik

omavalitsus otsustab sisekontrollisüsteemi hindamiseks ja kontrollimiseks moodustada vastava ametikoha või struktuurüksuse, siis antud siseauditi funktsiooni kutsetegevuse korraldamisel tuleb lähtuda audiitortegevuse seadusest (KOKS 1993). Lisaks sellele on kohalikud omavalitsused avaliku sektori üksused (Audiitortegevuse ... 2010). Lähtuvalt sellest võib omavalitsuse üksuses siseaudiitori kutsetegevusega tegeleda isik, kes on sertifitseeritud siseaudiitor⁵ (*Certified Internal Auditor*) või avaliku sektori audiitor⁶ (*Certified Government Auditing Professional*) (Atesteeritud ... 2014: 2).

Audiitortegevuse seaduse kohaselt tuleb siseaudiitori kutsetegevuse korraldamisel omavalitsuses lähtuda IIA standarditest ning IIA standarditega katmata osas muud siseaudiitori kutsetegevusega seotud standardid, mis kehtestatakse rahandusministri määrusega (*ibid* 2010). Seega kohalikud omavalitsused peavad siseaudiitori ametikoha moodustamisel lähtuma kohaliku omavalitsuse korraldamise seadusest, audiitortegevuse seadusest, IIA standarditest ja siseaudiitori eetikakoodeksist ning teistest Rahandusministeeriumi määrustest. Magistritöö autori arvates tuleb siseauditi funktsiooni täitja ametikoha rakendamisel kohalikus omavalitsustes arvestada paljude seaduste, määruste ja standarditega. Kõik eelpool toodud regulatsioonid ja juhised annavad ette üldised nõuded, kuid täpseid kohalikele omavalitsustele suunatud siseauditi korraldamise põhimõtteid välja töötatud ei ole. Samuti saab välja tuua, et mõnevõrra eelnevad seadused ja standardid kordavad üksteist, näiteks määratledes, et siseauditi funktsioon peab organisatsiooni olema sõltumatu. Kuid siinjuures tähelepanu alt on välja jäetud põhiküsimus, kuidas kohalikes omavalitsustes siseauditi funktsiooni sõltumatus praktikas tagada.

Sellele, et siseauditi funktsiooni sõltumatuse tagamine on keeruline on viidatud ka eelnevates uurimistöodes (vt peatükk 1.3.). IIA standardite kohaselt on siseauditi funktsiooni sõltumatus organisatsioonis saavutatud, kui see allub kõrgemale juhtorganile, kes kiidab heaks siseauditi juhi värbamist ning ametist vabastamist puudutavad otsused (Rahvusvahelised standardid ... 2008). Kohalikes omavalitsustes nimetab ja vabastab

⁵ Sertifitseeritud siseaudiitor on sooritanud siseaudiitori kutseeksami eriosa ja siseaudiitori atesteerimise alamosa ning kellele on antud ministri otsusega siseaudiitori kutse (Audiitortegevuse ... 2010).

⁶ Avaliku sektori siseaudiitorile peab olema omistatud avaliku sektori üksuse siseaudiitori kvalifikatsioon, ta on sooritanud kutseeksami avaliku sektori siseaudiitori ja avaliku õiguse eriosa ning tema kohta kehtib Rahandusministeeriumi poolt registrisse kantud märke vastava kvalifikatsiooni kohta (Audiitortegevuse ... 2010).

siseauditi funktsiooni täitja ametisse vallavanem või linnapea valla- või linnavolikogu nõusolekul (KOKS 1993).

Kohalike omavalitsuste puhul ei ole täpselt reguleeritud, kellele siseauditi funktsiooni täitja alluma peab. Tulenevalt kohalike omavalitsuse struktuurist ning IIA standarditest tagatakse siseauditi funktsiooni sõltumatus alluvusega kõrgeimale juhtorganile (vt peatükk 1.2.), milleks kohalikus omavalitsuses on volikogu. Seega siseauditi funktsiooni sõltumatus on tagatud kui viimane allub kohaliku omavalituse volikogule. Üheks võimaluseks siseauditi sõltumatuse tagamiseks on veel kahekordse alluvusliini kehtestamine, kus siseauditi funktsiooni täitja alluks kahele valitsusorganile korraga omavalitsuse siseselt või riigi poolt moodustatud institutsioonile (vt peatükk 1.2.).

Teine oluline valdkond, millele magistritöö autori arvates tähelepanu võiks pöörata on siseaudiitorite asjatundlikkus. IIA standardite kohaselt peavad siseaudiitorid oma töös olemas asjatundlikud, mille kohaselt on siseaudiitoritel kohustus hoida nõutud teadmiste taset, mis kataks kõik organisatsiooni tegevusvaldkonnad (Vasile, Croitoru 2012: 7). Eelpool toodud standardite ja regulatsioonidega on siseauditi funktsiooni korraldamise kohalikes omavalitsustes seatud kindlatesse raamidesse, millega on kehtestatud kindlad reeglid siseaudiitorite hariduse, töökogemuse ja isikuomaduste. Sellised seadustest ja standarditest tulenevad nõuded, loovad juba iseenesest tuleneva kitsenduse, et antud ametikohta kohalikus omavalitsuses ei sobi täitma iga inimene ning see ei ole lihtsalt üks tavaline töökoht kohalikus omavalitsuses.

Magistritöö autori arvates tuleb siseauditi funktsiooni korraldamisel kohalikes omavalitsustes liiga paljudest üldsõnalistest nõuetest ning mis kohati kordavad üksteist. Riigi tasandil vastutab siseauditeerimise korraldamise eest Rahandusministeerium, mille ülesandeks on vastate määruste väljatöötamine. Viimane on koostanud Täidesaatva riigivõimu asutustele siseauditeerimise üldeeskirja, kuid siseauditeerimist reguleerivat eeskirja kohalike omavalitsustele välja töötatud veel ei ole. Lähtuvalt sellest, et kohalikud omavalitsused peavad siseauditi funktsiooni korraldamisel paljudest erinevatest nõuetest näib olevat igati põhjendatud vastava eeskirja väljatöötamine ka kohalike omavalitsuste jaoks.

Kokkuvõttes võiks eelnevalt lähtudes järeldada, et siseauditi määtatlus Eestis võrrelduna IIA käsitlusega keskendub peamiselt kindlust pakkuvatele tegevustele. Siseauditi raamistiku analüüsi tulemusena jõuti järeldusele, et siseauditi funktsiooni rakendamisel tuleb omavalitsustel arvestada mitmete erinevate regulatsioonide, standardite ja määrustega. Nimetatud siseauditi raamistik annab ette üldsõnalised nõudes siseauditi korraldamiseks, kuid täpsemaid juhiseid, näikeks siseauditi funktsiooni sõltumatus saavutamise kohta kohalikus omavalitsuses, ette ei anta.

2.2.2. Siseauditi funktsiooni rakendamise hetkeseis Eesti kohalikes omavalitsustes

Kaardistamaks kohalike omavalitsuste siseauditi funktsiooni rakendamise hetkeseisu ja arengut võrdleb töö autor käesoleva magistr töö uurimuse tulemusi Riigikontrolli 2009. aastal avaldatud auditiga „Revisjonikomisjoni tegevuse, teenistusliku järelevalve ja siseauditi korraldus valdades ja linnades“. Nimetatud auditis käsitletakse Eesti kohalike omavalitsuste sisemisi kontrole 15 omavalitsuse näitel lähtuvalt kolmest kontrolli aspektist: revisjonikomisjoni tegevus, teenistuslik järelevalve ja siseaudit (Revisjonikomisjoni tegevuse... 2009: 3).

Täpsemalt toodi Riigikontrolli poolt avaldatud auditis välja, et 2009. aastal töötasid siseaudiitorid kolmes Eesti kohalikus omavalitsuses: Tallinna ja Paide linnas ning Türi vallas. Sisekontrollid olid tööle võetud Rakvere, Saue, Pärnu, Tartu, Sillamäe, Viljandi, Võru ja Tallinna linnas ning revidendid Narva ja Kohtla-Järve linnas. (*ibid*: 22)

Tulenevalt Riigikontrolli poolt avaldatud auditist võib Eesti kohalikud omavalitsused jagada kolme suuremasse rühma:

- Siseauditeerivad omavalitsused – kuhu kuuluvad üksused, kus teostatakse siseauditeerimist kooskõlas IIA standarditega, sest nendes organisatsioonides töötavad siseaudiitorid.
- Sisekontrollidega tegelevad omavalitsused – kuhu kuuluvad üksused, kus on loodud kontrollide teostamiseks sisekontrolli või revidendi ametikoht.
- Siseauditeerimist mitteteostavad omavalitsused – kuhu kuuluvad üksused, kus siseauditeerimist ei korraldata ning selleks pole loodud vastavat ametikohta.

Vastavalt sellele positsioonile jagatakse käesolevas magistritöös kohalikud omavalitsused siseauditi funktsioonide rakendamise ja arengu käsitlemiseks järgmiselt:

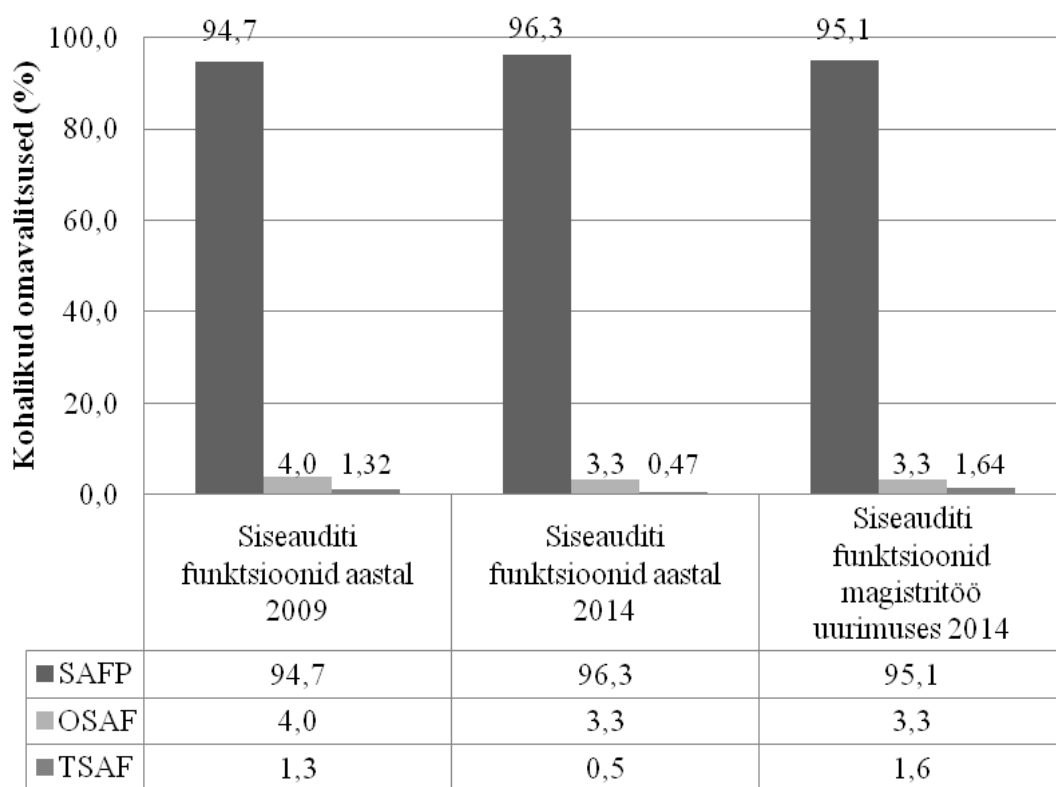
- Täielikuks siseauditi funktsiooniks (edaspidi TSAF) – kuhu kuuluvad omavalitsused, kus märgiti läbiviidud küsitluses, et siseauditi funktsiooni täidab siseauditi osakond või siseaudiitor.
- Osaliseks siseauditi funktsiooniks (edaspidi OSAF) – kuhu kuuluvad omavalitsused, kus märgiti, et siseauditi funktsiooni täitmise eest vastutab sisekontrolör või revident.
- Siseauditi funktsioon puudub (edaspidi SAFP) - kuhu kuuluvad omavalitsused, kus märgiti, et siseauditi funktsiooni puudub.

Kaardistamaks Eesti kohalike omavalitsuste siseauditi funktsioonide rakendamise hetkeseisu 2014. aastal seisis magistritöö autor mitmete piirangute ees, mistõttu tuli tegelike siseaudiitorite, sisekontrolöride ja revidentide arvu kindlaks määramiseks kasutada erinevaid allikaid. Siseauditi rakendamise kindlaks määramisel seisis töö autor silmitsi järgmiste piirangutega:

- Vähene osalejate arv kohalikes omavalitsustes läbiviidud uurimuses. Omavalitsustes läbiviidud uurimusest võttis osa ainult 28% Eesti valdadest ja linnadest, mistõttu saadi läbiviidud küsitlusega ainult osalised andmed siseauditi funktsioonide kohta kohalikes omavalitsustes.
- Eelnevate uurimuste puudumine. Lähiajal pole läbi viidud ühtegi teist sarnast uurimust, kust selliseid andmeid oleks võimalik saada. Samuti puudub ülevaade sisekontrolöride ja revidentide ametikohtade kohta ka Rahandusministeeriumil.

Siseaudiitorite, sisekontrolöride ja revidentide ametikohtade arvu kindlaks määramiseks 2014. aastal kasutas magistritöö autor esitlust „Revisjonikomisjoni või auditikomitee töö kavandamine“, kus oli märgitud, et 2013. aastal töötas Eesti kohalikes omavalitsustes kokku 8 siseaudiitorit, sisekontrolöri või revidenti (Leiten 2013). Siseauditi funktsioonide kindlaks tegemiseks töötati läbi kõik Riigikontrolli auditis ja Leiten'i esitluses toodud kohalike omavalitsuste koduleheküljed ning tehti päring vastavate andmete saamiseks Rahandusministeeriumi.

Antud töö tulemusena selgus, et 2014. aasta seisuga on siseaudiitori ametikoht loodud Tartu Linnavalitsuses, mis tegelikult kuulub sisekontrolliteenistuse koosseisu. Sisekontrollid on tööle võetud Sillamäe, Võru, Türi, Saue, Tallinna ja Tartu linnas ning revidendid töötavad Narva ja Kohtla-Järve linnas. Paide, Rakvere ja Viljandi Linnavalitsuse kodulehekülgedel andmed vastavate ametikohtade olemasolu kohta puudusid, mistõttu võib oletada, et võrrelduna 2009. aastaga antud ametikohti neis omavalitsustes enam ei ole. Analüüsima siseauditi arengut on joonisel 4 kujutatud eelnevalt määratletud siseauditi funktsioonide rakendamine Eesti kohalikes omavalitustes aastatel 2009 ja 2014.



Joonis 4. Kohalikud omavalitsused siseauditi funktsioonide lõikes aastatel 2009 ja 2014. (Revisjonikomisjoni tegevuse... 2009: 22; Leiten 2013; Kohtla-Järve, Narva, Paide, Pärnu, Rakvere, Saue, Sillamäe, Tallinna, Tartu, Türi, Viljandi ja Võru Linna/Vallavalituse koduleheküljed).

Jooniselt 4 on näha, et siseauditi funktsioonide rakendamine on vaadeldavatel aastatel (2009 ja 2014) jäänud püsima samale tasemele. Jätkuvalt on Eestis kõige rohkem omavalitsusi, kus siseauditeerimist ei teostata ehk siseauditi funktsioon puudub. Selliseid

omavalitsusi on 2014. aastal 96,3% kõikidest omavalitsustest ning võrreldavatel perioodidel on toimunud ainult ligikaudu kaheprotsendiline muutus siseauditi funktsioonist loobumise kasuks. Omavalitsusi, kus töötab sisekontrolör või revident ehk OSAF esindajaid on Eesti omavalitsuste hulgas keskmiselt 3,3% ning siseauditeerimist vastavalt rahvusvahelistele standarditele teostavate omavalitsuste ehk TSAF arv on vähenenud keskmiselt 1%-lt 0,5%-le, mis tähendab, et nende omavalitsuste arv on võrreldavatel perioodidel vähenenud 3-lt siseauditeerivalt üksuselt 1-le.

Tulenevalt sellest saab joonise 4 põhjal välja tuua, et:

- enamus Eesti kohalikke omavalitsusi ei rakenda ühtegi eelpool toodud siseauditi funktsiooni, mis tähendab, et olemasoleva seadusega kohustusliku sisekontrollisüsteemi hindamist ei toimu;
- Eesti kohalikes omavalitsustes moodustatakse siseaudiitorite ametikohtade asemel pigem sisekontrolöride ja revidentide ametikohti, sest OSAF rakendatavus on suurem kui TSAF rakendatavus;
- mitteauditeerivate omavalitsuste arvu üheprotsendiline suurenemine on toimunud siseauditeerivate omavalitsuste arvu vähenemise arvelt – seega omavalitsused on võrreldavatel perioodidel loobunud siseaudiitori ametikohast.

Kui võrrelda magistritöö uurimuse tulemusi siseauditi funktsiooni andmetega 2014. aastal Eesti kohalikes omavalitsustes, siis jooniselt 4 on näha, et läbiviidud küsimustikuga saadud tulemused on läbilõige Eesti kohalike omavalitsuste siseauditi funktsiooni rakendamisest 2014. aastal. Mõningased erinevad tulemused on näha TSAF rakendajate osakaalude erinevuses, mis tuleneb tegelikult uurimuses osalenud omavalitsuste ja Eesti kohalike omavalitsuste üldarvu erinevusest. Nii nagu selgus ka eelnevast analüüsist, siis 2014. aastal rakendas TSAF üks üksus ning ka uurimuses osalenud ühes Eesti kohalikus omavalitsuses märgiti, et selles asutuses töötab siseaudiitor või siseauditi osakond.

Lisaks siseauditi funktsioonide rakendamise hetkeseisu kirjeldamise prooviti uuringu käigus teada saada, miks ühed omavalitsused rakendavad siseauditi funktsiooni ning teised mitte. Selleks olid omavalitsused vastavalt koostatud küsimustele jagatud siseauditeerivates ja mitteauditeerivates üksusteks.

Analüüsist siseauditeerivate üksuste hulgas selgus, et keskmiselt on siseauditeerimist Eesti kohalikes omavalitsustes teostatud 4 aastat. Kolme peamise siseauditi rakendamise põhjusena toodi välja:

- kohaliku omavalitsuse poliitika;
- avalikkuse surve omavalitsuse tegevuse läbipaistvuse tagamiseks;
- õigusaktidest tulenevate nõuete tagamine.

Siseauditi funktsioonide sisseseadmisel on siseauditeerivad omavalitsused kasutanud väliste konsultantide abi ning tutvustanud teistele organisatsiooni liikmetele siseauditi eesmärke ja ülesandeid. Keskmiselt töötab Eesti kohalikes omavalitsustes üks siseauditi funktsiooni täitja, kes peab oma tegevusest aru andma vallavanemale või linnapeale.

Samuti uuriti siseauditi funktsiooni rakendavatelt omavalitsustelt, kas siseauditi funktsiooni täitja soovitusi võetakse arvesse. Analüüsist selgus, et TSAF esindavas omavalitsuses võetakse tehtud soovitusi arvesse ning OSAF esindajatel puhul tehakse seda „Üldiselt jah“ ning „Mõnikord“. Lisaks sellele selgus, et TSAF rakendavas omavalitsuses on siseaudiitoril piisavalt tööülesandeid, samas kui OSAF puhul toodi välja, et tööülesandeid on, kuid mitte piisavalt. OSAF esindajatel tuleb mõnikord omavalitsustes täita veel teisi ülesandeid peale siseauditi korraldamise, mis on peamiselt seotud juriidiliste ja finantsjuhtimise töödega. Samuti selgus analüüsist, et teised omavalitsuse töötajad/ametnikud suhtuvad TSAF rakendaja puhul kui partnerisse ja töökaaslasesse. Samas OSAF toodi välja, et teised ametnikud ja töötajad ei suhtu neisse kui töökaaslasse ja partnerisse.

Peamine kasu siseauditi funktsiooni rakendamisel kohalikes omavalitsustes seisneb saadavas lisandväärtuses, mida põhjalikumalt täpsustatud ei olnud. Peamine probleem siseauditi korraldamisel kohalikus omavalitsuses on seotud finantsvahendite vähesusega.

Lähtuvalt läbiviidud uurimusest tooks magistritöö autor välja, et siseauditi funktsioonide rakendamine on Eesti kohalikes omavalitsustes kasutusel olnud vähest aega ning samuti rakendavad siseauditit üksikud üksused. Seega siseauditeerimise praktika on omavalitsustest alles välja kujunemas. Lisaks sellele alluvad siseauditi funktsiooni täitjad kohalikes omavalitsuses vallavanematele või linnapeadele, mis tõstab omakorda esile siseauditi sõltumatuse tagamise küsimuse ehk kas olemasolevad siseauditi funktsioonid

sioonid omavalistustes on oma tegevustes piisavalt sõltumatud (vt peatükk 1.2.). Kõige olulisema siseauditi funktsioonide puhul kohalikes omavalitsustes tooks töö autor välja, et OSAF ei ole omavalitsustes nii autoriteetsed kui seda on TSAF. Autori arvamus tugineb sellele, et OSAF soovitusi võetakse arvesse mõnikord ning samuti toodi välja, et teised töötajad/ametnikud ei suutu neisse kui partnerisse, mis võiks viidata sellele, et OSAF ei suuda ennast omavalitsuste nii kehtestada kui seda teevad TSAF esindajad.

Kokkuvõttes saab välja tuua, et siseauditi funktsioonide rakendamine kohalikes omavalitsustes ei ole viie aasta jooksul märgatavalt muutunud. Enamus (96,3%) Eesti kohalikest omavalitsustest ei teosta siseauditeerimist üldse ning need valla- ja linnavalitsused, kus seda tehakse võib siseauditi funktsioonide lõikes jagada kaheks: täielik siseauditi funktsioon, kus on tööle võetud siseaudiitor ning osaline siseauditi funktsioon, mis tähendab, et omavalitsuses töötab kontrollidega tegelev inimene (revident või sisekontrollör), kuid neid kontrole ei teostata vastavalt siseauditi mõistele. Lisaks sellele jõudis töö autor järeldusele, et siseauditi praktikad on kohalikes omavalitsustes alles välja kujunemas, sest siseauditeerivaid üksusi omavalitsuste hulgas on vähe ning keskmiselt on siseauditi funktsiooni rakendatud 4 aastat. Üldjuhul täidab siseauditi ülesandeid omavalitsustes üks töötaja, kes allub linnapeale või vallavanemale. Üks olulisemaid tähelepanekuid töö autori jaoks on see, et OSAF täitjad ei ole omavalitsustes nii autoriteetsed kui seda on TSAF esindajad. Lähtuvalt sellest, et enamus Eesti kohalikke omavalitsusi siseauditi funktsiooni ei rakenda, pidas magistritöö autor oluliseks siseauditi mitterakendamise põhjuseid analüüsida põhjalikumalt järgmises magistritöö alapeatükis.

2.2.3. Siseauditi funktsiooni mitterakendamise põhjused Eesti kohalikes omavalitsustes

Eelnevas magistritöö peatükis toodi välja, et suurem osa Eesti kohalikest omavalitsustest ei rakenda siseauditi funktsiooni. Samuti on teooriast teada, et siseauditi funktsiooni rakendatavus kohalikes omavalitsustes on üldiselt vähene (vt peatükk 1.3.). Lähtuvalt sellest selgitatakse käesolevas magistritöö alapeatükis siseauditi funktsiooni mitterakendamise põhjuseid Eesti kohalikes omavalitsustes siseauditi funktsioonide ja vastajate lõikes (vt lisa 4 ja 5). Selleks paluti kohalike omavalitsuste esindajatel vastata erinevatele poolstruktureeritud küsimustele ning anda hinnang teooria põhjal koostatud väidetele – seda esitatud väitega nõustudes või mittenõustudes.

Siseauditi analüüsi Eesti kohalikes omavalitsustes alustati käesolevas magistritöös küsimusega 6 (vt lisa 1). Antud küsimuse eesmärgiks oli välja selgitada, kas omavalitsuste tegevuse üle on vaja teostada tõhusamat kontrolli ning seetõttu peaks siseauditi funktsiooni rakendamise olema kohustuslik. Analüüsist selgus, et 52% vastanuist ei tunne vajadust tõhusamate kontrollide ja siseauditi järele, samas 33% nägi selle vajalikkust ning 15% ei osanud sellele küsimusele vastata.

Analüüsist ametipositsioonide lõikes selgus, et kõik kolm uurimuses osalenut revisjonikomisjoni esimeest tunnetasid vajadust tõhusamate kontrollide teostamise ja siseauditi järele. Selline eristumine teistest vastajatest ametipositsioonide lõikes võib tuleneda sellest, et igas kohalikus omavalitsuses tuleb volikogul moodustada vähemalt kolmeliikmeline revisjonikomisjon (KOKS 1993). Lisaks sellele on revisjonikomisjoni tegevuse eesmärgiks kontrollida valla- või linnavalitsuste raamatupidamise õigsust, vara kasutamise sihipärasust, tegevuse seaduslikkust ning otstarbekust, kuid tegelikkuses puudub tihti peale selle liikmetel ettevalmistus vastavate ülesannete täitmiseks. Tulenevalt sellest ongi Eesti revisjonikomisjonide tegevus paljudel juhtudel formaalne ja pealiskaudne ning ühekülgne, keskendudes peamiselt finantsaruannete ülevaatamisele. (Revisjonikomisjoni tegevuse... 2009: 4;7)

Lähtudes Riigikontrolli poolt väljatoodust uuriti järgmisena, milliseid kontrolle viidi omavalitsustes 2013. aasta jooksul läbi. Analüüsist selgus, et 93% uurimuses osalenud omavalitsusest on teostanud revisjonikomisjoni järelvalvet, 25% on läbi viinud teenistusliku järelevalvet ning 5% omavalitsustest on rakendanud siseauditi funktsiooni. Tei-

salt uurimuses osalenud kolm omavalitsust ei ole viimase aasta jooksul teostanud ühtegi eelpool toodud kontrolli ning samuti kolm valda/linna viisid läbi kõik nimetatud kontrollid. Seega on Eesti omavalitsuste hulga üksusi, kus kontrolle peetakse oluliseks, sest juhid teadvustavad oma vastustust seoses avalike vahendite kasutamisega ning rakendatakse kõiki sisekontrollide teostamise võimalusi. Teisalt on valdu ja linnu, kus kontrollid nii olulised ei ole, sest sisemisi kontrolle läbi ei viida.

Lisaks sellele uuriti, kas siseaudit võiks tagada omavalitsuste tõhusama sisekontrollisüsteemi funktsioneerimise. Analüüsist selgus, et 61% vastajate arvates võiks see nii olla (vt lisa 4). Analüüsist siseauditi funktsioonide lõikes selgus, et omavalitsuses, kus juba siseaudiitor töötab ehk TSAF esindaja selle väitega ei nõustu (vt lisa 5). Magistritöö autori arvates võiks selline vastus viidata siseauditeerimise kvaliteedi probleemile, sest kui siseauditeerimine ei suuda tagada paremat sisekontrollisüsteemi läbi selle hindamise ja parendusettepanekute tegemise, siis ei täida see oma eesmärki. Samuti selgus, et 54% vastajate arvates ei ole valdades ja linnades sisemine kontroll piisavalt hea tagamaks kohalike omavalitsuste tegevuse lähtuvalt säästlikkuse, mõjususe ja tõhususe printsiipidest (vt lisa 4).

Tegelikult tulenebki eelnevast siseauditeerimise vajalikkus kohalikes omavalitsustes, sest kui valdades ja linnades puuduvad töötavad sisemised kontrollid, siis ei saa esindavad ja ka esindajad ise tagasisidet omavalitsuse tegevuse kohta. Teisalt omavalitsusjuhid ja uurimuses osalenud valdade ja linnade esindajad ei tunneta siseauditi funktsiooni vajalikkust Eesti valla- ja linnavalitsustes. Ametipositsioonide lõikes tunnetavad siseauditi funktsiooni vajalikkust omavalitsustes ainult revisjonikomisjoni esimehed (vt lisa 4), mis viitab samuti Riigikontrolli auditis väljatoodud tulemusele, et revisjonikomisjoni liikmetel puuduvad vajalikud teadmised seadusega nõutud kontrollide teostamiseks. Siseauditeerimise vajaduse puudumist kohalikes omavalitsustest põhjendati peamiselt sellega, et igasuguseid kontrolle ja auditeid viiakse niigi palju läbi, mistõttu vajadus täiendavate kontrollida järele enam ei ole. Samuti ei peeta vastava ametikoha moodustamise mõistlikuks juba seepärast, et ainult välise mulje parandamiseks ei ole vajalik kohalikku omavalitsusse siseaudiitorit tööle võtta.

Lisaks sellele selgus analüüsist, et vastanuist 46% arvasid, et siseauditi funktsioon ei lisa omavalitsustele lisandväärtust, kuid enamuse (54%) omavalitsuste esindajaid märki-

sid siiski, et siseauditeerimine lisab valla-ja linnavalitsustele väärtust, kuid 61% arvates on saadavat lisandväärtust raske määratleda (vt lisa 4). Analüüsist ametipositsioonide lõikes selgus, et valla-ja linnapeade arvates ei anna siseauditi funktsiooni rakendamine omavalitsustele juurde lisandväärtust (vt lisa 5) – seega siseauditeerimise vähese rakendamise põhjus omavalitsustes võibki peituda selle, et omavalitsusjuhtide arvates ei anna see üksustele midagi juurde.

Uurimuses osalenud 79% kohalike omavalitsuste esindajate arvates ei ole Eesti valla- ja linnavalitsustel piisavalt finantsressursse siseauditi teostamiseks ning 66% vastaja arvates on siseauditeerimine seotud liiga suurte kuludega (vt lisa 4). Kusjuures rahaliste vahendite puudumisele ja siseauditeerimise suurtele kuludele viitavad ka eelnevad uurimistöödes (vt peatükk 1.3.). Analüüsi tulemused tulid ametipositsioonide ning siseauditi funktsioonide lõikes samad (vt lisa 4 ja 5).

Teooria peatükis 1.3. toodi eelnevate uurimistööde põhjal välja, et siseauditi funktsiooni rakendamise omavalitsustes teeb keeruliseks personali puudus ja samuti on olemasolevale personalile raske leida vajalikus mahus koolitusi. Tulenevalt sellest uuriti kohalikelt omavalitsustelt, kuidas nad nõustuvad väidetega, mis puudutavad siseaudiitorite leidmist ja koolitamist. Kvalifitseeritud personali leidmist peavad keeruliseks 79% uurimuses osalenut kohaliku omavalitsuse esindajatest (vt lisa 4). Ametipositsioonide lõikes andis teistest erineva vastuse uurimuses osalenud siseaudiitor, kelle arvates ei ole kvalifitseeritud tööjõu leidmine omavalitsustes probleemiks (vt lisa 4).

Samas koolituste leidmist peavad raskeks 61% uurimusest osavõtnut omavalitsust, kusjuures kõige enam viitavad sellele probleemile üksused, kus siseauditi funktsioon puudub ning osalist või täielikku siseauditi funktsiooni omavates omavalitsustes arvates see nii suur probleem ei ole (vt lisa 5). Ametipositsioonide osas peavad koolituste leidmist probleemiks kõige enam volikogu ja revisjonikomisjoni esimehed ning muu personal (vt lisa 4).

56% uurimuses osalenud omavalitsuste esindajatest nõustusid, et siseauditi funktsiooni rakendamisel kohalikus omavalitsuses on selle sõltumatust keeruline tagada (vt lisa 4). Analüüsist siseauditi funktsioonide lõikes selgusid tegelikult mõnevõrra teised tulemused. Omavalitsus, kus töötab siseaudiitor märgiti, et sõltumatuse tagamine ei ole keeru-

line ning üksused, kus töötavad revident ja sisekontrolör märgiti ühel juhul, et sõltumatus tagamine on keeruline (vt lisa 5). Ametipositsioonide lõikes viitasid sõltumatuse probleemile kohalikes omavalitsustes volikogu ja revisjonikomisjoni esimehed ning muu personal (vt lisa 4).

Siseministeerium pidi 2010 aastaks välja töötama ühtse omavalitsuste siseauditeerimise eeskirja, kuid tänaseni seda tehtud veel ei ole. Tulenevalt sellest uuriti kohalikelt omavalitsustelt, kuidas vastava eeskirja puudumine mõjutab siseauditi funktsiooni rakendamist valla- ja linnavalitsustes. Antud väite analüüsist selgus, et siseauditeerimise eeskirja puudumine muudab siseauditi funktsiooni rakendamise keeruliseks ainult nendes omavalitsustes, kus töötavad sisekontrolörid ja revidendid. TSAF ehk omavalitsuse, kus töötab siseaudiitor, arvates see keeruline ei ole (vt lisa 5). Seega siseaudiitori töökoha loonud omavalitsused lähtuvad IIA standarditest ning OSAF rakendavad omavalitsused vajaksid riigi pool koostatud siseauditeerimise eeskirja. Ametipositsioonide lõikes on revisjonikomisjoni esimehed ainukesena arvamisel, et siseauditeerimise eeskirja puudumine muudab siseauditeerimise kohalikes omavalitsustes keeruliseks, mis võib tähendada seda, et antud eeskirjast tahaksid kontrollide korraldamisel lähtuda ka kohalike omavalitsuste revisjonikomisjonid (vt lisa 4).

Siseauditi protseduure käsitlevast väite analüüsist kohalikes omavalitsustes siseauditi funktsioonide lõikes selgus, et neid protseduure peavad keeruliseks ainult need omavalitsused, kus siseauditeerimist ei teostata (vt lisa 5), mis võib tähendada seda, et mitteauditeerivad üksused ei tea lihtsalt, millised need protseduurid on ning seega ei pruugi nende antud vastused väitele olla kõige usaldusväärsemad. Analüüsides antud väidet ka ametipositsioonide lõikes selgus, et siseauditi protseduure kohalikes omavalitsustes rakendamiseks peavad keeruliseks volikogude esimehed ja muu personal (vt lisa 4).

Edasises analüüsis keskendub töö autor siseauditi funktsiooni mitterakendamise põhjuste väljaselgitamisele Eesti kohalikes omavalitsustes. Selleks paluti mitteauditeerivatel üksustel nimetada erinevaid põhjuseid, miks siseauditi funktsiooni ei rakendata. Antud analüüsist selgus, et peamised siseauditi mitterakendamise põhjused Eesti kohalikes omavalitsustes on:

- finantsressursside puudumine;

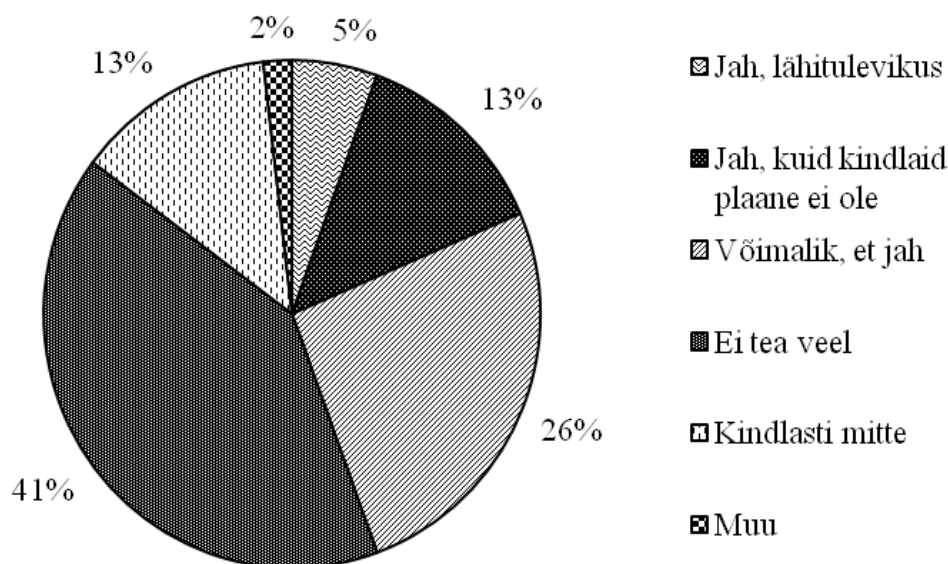
- kvalifitseeritud tööjõudu vähesus;
- siseauditi funktsiooni loomine ja töös hoidmise suured kulude;
- siseauditi funktsiooni loomine on riigi poolt liiga vähe koordineeritud (sellele all mõeldud rahastamist);
- siseauditeerimine kohalikus omavalitsuses on seotud liigse bürokraatiaga⁷;
- ajaressursi puudumine siseauditi funktsiooni loomiseks;
- siseauditi funktsiooni loomiseks kohalikus omavalitsuses puuduvad pädevad konsultandid;
- siseauditi funktsiooni loomiseks ja rakendamiseks kohalikus omavalitsuses puuduvad vastavad juhendmaterjalid;
- puudub seadusest tulenev kohustus siseauditi funktsiooni rakendamiseks;
- siseauditeerimist ei näha kui väärtust lisavat tegevust;
- siseauditeerimise tegevuste maht omavalitsustes on liiga madal vastava ametikoha loomiseks;
- siseauditi protseduurid on kohalike omavalitsuste jaoks liiga keerulised;
- siseaudiitorite ametialase sõltumatuse tagamine on omavalitsustes keeruline;
- siseauditi funktsiooni loomiseks puudub vajadus ja huvi;
- raskused kutsetaseme nõuete täitmisega ja CGAP eksami üleregulatsioon;
- kohalike omavalitsuste juhtidel puudub arusaam siseauditeerimise olemusest ning seda võetakse kui kontrolltegevust.

Peamised siseauditi funktsiooni rakendamist mõjutavad valdkonnad Eesti kohalikes omavalitsustes on seotud siseauditi vajalikkuse, lisandväärtuse, juhendite, finantsressursside ning siseauditeerimise kulude, siseauditi personali vähesuse ning koolitamise, sõltumatuse ja siseauditi protseduuridega. Võrreldes Eesti kohalikes omavalitsustes toodud siseauditi mitterakendamise põhjuseid eelnevate uurimistöödes (vt peatükis 1.3.) toodud tulemustega, siis need on üldjoontes sarnased teistes uurimistöödes toodud põhjustega.

Üldjuhul selgus kohalikes omavalitsustes läbiviidud uurimusest, et huvi siseauditeerimise vastu valla- või linnavalitsustes on madal ning ka tuleviku osas ei ole ette näha sise-

⁷ Bürokraatia on väiklaselt formaalne asjaajamine ning suhtumine (Eesti Keele Instituut).

auditeerimise rakendamise märgatavat suurenemist Eesti kohalikes omavalitsustes. Tulemused lähitulevikus siseauditi funktsiooni rakendada soovivate omavalitsuste kohta on toodud joonisel 5.



Joonis 5. Siseauditi funktsiooni rakendamise soov tulevikus Eesti kohalikes omavalitsustes (aurori koostatud).

Jooniselt 5 on näha, et siseauditi funktsiooni plaanib lähitulevikus rakendada 5% uurimuses osalenust omavalitsusest ning 13% samuti jah, kuid kindlad plaanid puuduvad. Teisalt peegeldub eelnevast analüüsist tulevikus siseauditi funktsiooni rakendada tõsi-asi, et siseauditeerimise osas ei ole enam kohalike omavalitsuste esindajaid veel kindlat seisukohta võtnud, sest vastajate hulgas 41% ei tea, kas siseauditeerimine kasutusele võtta või mitte. Samas 13% omavalitsusi on selliseid, kus seda ei teha kindlasti mitte ning 2% vastanuist teeksid seda ainult suurema omavalitsuse korral.

Läbiviidud analüüsi tulemusena selgitati välja peamised siseauditi funktsiooni mitterakendamise põhjused, mis on seotud siseauditi olemuse ja vajalikkuse, lisandväärtuse, juhendite, finantsressursside ning siseauditi kulude, personali vähesuse ning koolitamise, sõltumatuse ja siseauditi protseduuridega. Lisaks sellele analüüsiti teoorias toodud siseauditi rakendamise takistusi siseauditi funktsioonide ja ametipositsioonide lõikes omavalitsuste esindajatele esitatud väidete abil. Tulenevalt väidete ja siseauditi mittera-

kendamise põhjustest tekkisid magistritöö autoril täiendavad küsimused (vt lisa 2 ja 3), mis on peamiselt seotud siseauditi vajalikkuse puudumise tunnetamisega kohalike omavalitsuste esindajate poolt, rahulolematuse seoses sisekontrollisüsteemidega, lisandväärtusega, siseauditi funktsiooni sõltumatuse tagamise ja siseauditi käsiraamatuga. Tekkinud küsimustele vastuste saamiseks ning teostatud analüüsi tulemuste selgitamiseks viidi läbi täiendavad intervjuud.

2.3. Lähtekohad siseauditi funktsiooni rakendamise edendamiseks Eesti kohalikes omavalitsustes

Võttes aluseks eelnevas peatükis toodud siseauditeerimise mitterakendamise põhjused ja uurimustöö tulemuste selgitamisel tekkinud küsimused (vt lisa 2 ja 3) viis magistritöö autor 2014. aasta sügisel läbi täiendavad intervjuud. Täiendavates intervjuudes osalesid: Võru Linnavalitsuse sisekontrolör, Tallinna Linna sisekontrolöri teenistuse juhtivspetsialist, Tartu Linnavalitsuse sisekontrolliteenistuse juhataja ja Riigikontrolli kohaliku omavalitsuse auditi osakonna peakontrolör.

Esmalt püüdis magistritöö autor selgitada siseauditi vajalikkuse tunnetamise puudumist kohalike omavalitsuste esindajate poolt. Eelnevalt teostatud uuringu käigus toodi välja, et siseauditi rakendamise vajadus kohalikes omavalitsustes puudub. Lisaks sellele selgus analüüsist, et Eesti omavalitsuste hulgas on üksusi, kus ei teostata ühtegi sisemist kontrolli ning samuti saab välja tuua, et kohalikud omavalitsused ei ole oma sisemiste kontrollidega rahul. Kui lähtuda siseauditi rollidest ja vajalikkusest (vt peatükk 1.1.2.), milleks on sisekontrollisüsteemi hindamine ning läbi soovitude ja puuduste väljatoomise selle parendamine, siis näib siseauditi funktsiooni vajalikkus Eesti omavalitsustes igati põhjendatud.

Ka täiendavates intervjuudes toodi välja, et toimiva sisekontrollisüsteemi olemasolu, mille üheks osaks on ka siseaudit, on kohalikes omavalitsustes väga oluline, sest omavalitsuste näol on tegemist avalike organisatsioonidega, kus kasutatakse avalikke vahendeid. Kui lähtuda esindamisteooriast, siis esindatavate seisukohalt on oluline, et esindajad kannaksid avalike vahendite kasutamise ees vastutust ning kasutaksid neid vahendeid läbipaistavalt, ausalt ja säästlikult. Lähtuvalt eelnevast ja intervjuudes toodud tähelepanekutest saab välja tuua, et siseauditi abil on kohalikus omavalitsuses võimalik saada väärtuslikku informatsiooni sisekontrolli nõrkuste kohta, millest tulenevalt saab anda soovitusi selle täiustamiseks ning probleemide kõrvaldamiseks ja tagada seeläbi esindatavatele kindlus, et organisatsioonis ongi asjad korras.

Siseauditi vajalikkuse tunnetamist kohalike omavalitsuste esindajate poolt selgitasid intervjuudes osalejad peamiselt siseauditi olemuse mittemõistmisega. Ka käesoleva magistritöö analüüsist selgus, et kohalike omavalitsuste esindajad ei tea, milline on siseau-

diteerimisest saadav lisandväärtus ning seega võib välja tuua, et selle selgitamisega on vaja omavalitsusjuhtide seas põhjalikumalt tegeleda. Lähtuvalt sellest pakub töö autor välja esimese siseauditi funktsiooni rakendamise edendamise lähtekoha ning toob välja, et siseauditi rakendamise suurendamiseks Eesti kohalikes omavalitsustes on vajalik tõsta omavalitsusjuhtide ja ametnike teadlikkust siseauditi olemusest ja ülesannetest kohalikes omavalitsustes. Näitamaks, millist lisandväärtust siseaudit kohalikele omavalitsustele pakub tuleks valdade/linnade ametnikele korraldada erinevaid koolitusi ja seminare.

Siseauditist saadavat lisaväärtust selgitasid intervjueeritavad peamiselt omavalitsusele kindluse ja nõu pakkumises. Nad selgitasid siseauditeerimisest saadavat lisandväärtust sellega, et siseauditi käigus antakse valla- või linnavalitsusele kindlus, et eesmärkide saavutamiseks rakendatud protseduurid, õigusaktid ja toimingud aitavad saavutada soovitud tulemusi. Väärtust lisab veel seegi, kui siseauditeerimise käigus tuvastatakse omavalitsuses mõni probleem ning selle tulemusena kõrvaldatakse valla- või linnavalitsuses mõni kitsaskoht, mille tulemusena saavutatakse omavalitsuse sujuvam töökorraldus ja ressursside säästmine, siis seda võibki nimetada siseauditeerimisest saadavaks lisandväärtusteks.

Eelneva analüüsi käigus (vt peatükk 2.2.3.) selgus, et kohalikud omavalitsused ei ole rahul olemasoleva sisekontrollisüsteemiga. Magistritöö autor pidas seda oluliseks ning palus täiendavates intervjuudes selgitada, millest selline olukord võib olla tekkinud. Intervjuudes toodi välja, et antud põhjus võib peamiselt tuleneda sellest, et kohustus seadusega sisekontrollisüsteemi rakendamiseks kohalikes omavalitsustes on seadusega kirjas olnud lühikest aega. See omakorda tähendab aga seda, et kõik omavalitsused ei ole suutnud töötavat sisekontrollisüsteemi tööle rakendada. Lisaks sellele rõhutati, et kindlasti on olukord sisekontrollidega omavalitsuste lõikes erinev ning puudused seoses sisekontrollisüsteemidega on enamjaolt seotud vastavate teadmiste ja juhiste puudumises kontrollide loomiseks. Eelnev selgitab jällegi siseauditi vajalikkust kohalikes omavalitsustes, sest vajalikud teadmised toimivate kontrollide loomiseks on siseaudiitoritel olemas.

Lähtuvalt sellest, et omavalitsuste esindajad ei tunneta siseauditi funktsiooni vajalikkust kohalikes omavalitsustes, kuid samas ei olda rahul olemasolevate sisekontrollisüsteemi-

dega pakus töö autor välja, et kohalikele omavalitsustele tuleks välja töötada ühtsed sisekontrollisüsteemi raampõhimõtted. Sellised raampõhimõtted võiksid anda selged juhised toimivate sisekontrollisüsteemide ülesehitamiseks kohalikes omavalitsustes.

Magistritöö autor pidas oluliseks küsida ka intervjueeritavate käest, kas nende arvates on siseauditi funktsioon kohalikes omavalitsustes vajalik. Oluliseks peeti seda kahel põhjusel: teoorias on siseauditi vajalikkus esindamisteooria ja rollide alusel igati põhjendatud, kuid teostatud uuringu kohaselt tegelikult siseauditi vajalikkust ei tunnetata. Ka täiendavate intervjuudes toodi välja, et iga kohalikku omavalitsuse struktuuri ei ole mõistlik siseauditi funktsiooni luua. Seda põhjendati peamiselt sellega, et enamik Eesti kohalikke omavalitsusi on igas mõttes nii väikesed, et vastava ametikoha loomine ei ole majanduslikult otstarbekas.

Sellele, et iga kohaliku omavalitsuse struktuuri ei ole majanduslikult otstarbekas ning võimalik siseauditi funktsiooni luua viitavad ka eelnevalt toodud siseauditi mitterakendamise põhjused. Üks olulisemaid siseauditi mitterakendamise põhjuseid oli eelnevalt seotud omavalitsuste finantsressursside piiratusega ning lisaks sellele on iga uue töökoja loomine siseauditi funktsiooni näol seotud kuludega. Siseauditi funktsiooni loomist kohaliku omavalitsuse struktuuri raskendab kindlasti siseaudiitorite vähesus, mis takistab vastavad funktsiooni loomist ka siis kui soov selleks on olemas.

Lähtuvalt siseauditi mitterakendamise põhjustest (vt peatükk 2.2.3.) saab siseauditi personaliga seotud probleemid ka Eesti kohalike omavalitsuste kohaselt jagada kaheks: siseaudiitorite vähene arv ning kutsealase koolitusnõuete täitmine. ESAÜ andmetel oli Eestis 16.11.2014.a. seisuga kokku 65 sertifitseeritud siseaudiitorit (ESAÜ koduleheküljel). Arvestades kohalike omavalitsuste üldarvu ja lisades siia juurde teised avaliku sektori üksused ning erasektori organisatsioonid, kus siseauditeerimist teostatakse, siis on ka magistritöö autori arvates sertifitseeritud personali leidmine kohalike omavalitsuste jaoks probleemiks. Ka intervjuudes toodi välja, et sertifitseeritud siseaudiitorite järel on Eestis tõesti puudus, kuid siinjuures märgiti, et tegelikult ei kohalikel omavalitsustel kohustus vastavat sertifikaati omavat inimest palgata, sest siseauditi rakendamine ei ole seadusega kohustuslikuks tehtud. See omakorda aga on põhjustanud kohalikes omavalitsustes olukorra, kus kontrollide ja siseauditi korraldamisega tegelevad isikud kannavad erinevaid ametinimetust.

Käesoleva magistritöö analüüsist selgus, et Eesti kohalikes omavalitsustes töötab ainult üks vastavat sertifikaati omava inimene ehk siseaudiitor. Ülejäänud valdkonna töötajad võib liigitada sisekontrollidega tegelevateks spetsialistideks, kes Eesti omavalitsustes töötava revidendi ja sisekontrolöri nime all. Oluline erinevus siseaudiitori ja sisekontrolli spetsialisti tegevuse korraldamisel seisneb selles, et kui siseaudiitorite töö korraldamisel nähakse ette ranged nõuded (vt peatükid 1.2. ja 2.2.1.), millest nende tegevuse korraldamisel lähtuma peab, siis sisekontrolörid ja revidendid nende nõuetega arvestama ei pea. See selgitab omakorda seda, miks Eesti omavalitsustes moodustatakse siseaudiitorite ametikohtade asemel revidentide ja sisekontrolöride töökohti, kellede tööle leidmist peavad intervjueeritavad võrreldavaks teiste spetsialistide palkamisega.

Lähtuvalt siseauditi funktsioonide erinevatest ametinimetustest on vajalik, et riiklikult reguleeritakse antud valdkonda rohkem ning määratletakse ühtsed siseauditi rakendamise alused. Näiteks juba lähtuvalt sellest, kuidas nimetada kontrollidega tegelevat inimest kohalikus omavalitsuses. Lisaks sellele ei saa siseaudiitoreid ja kontrollidega tegelevaid inimesi käsitleda päris samaväärsena siseauditi funktsiooniga, sest nad lähtuvad oma tegevuse korraldamisel erinevatest põhimõtetest. Seega on vajalik siseauditi funktsioonide ühtlustumine Eesti kohalikes omavalitsustes, määratledes kontrollide ja siseauditeerimisega tegelevate ametnike ametinimetuse ka kohalike omavalitsuste struktuuris.

Teine oluline valdkond, mis on seotud siseauditi funktsiooni rakendamise ja personaliga seoses on siseauditi funktsiooni täitjate koolitusnõuete täitmine. Koolituste korraldamise küsimusele vastamisel jäid intervjueeritavad seisukohale, et koolitusi tegelikkuses küll korraldatakse, kuid just häid koolitusi on vähe ning üldjuhul maksavad need palju.

Siseauditi raamistiku analüüsi käigus jõudis töö autor järeldusele, et kohalikud omavalitsused peavad siseauditi funktsiooni korraldamisel lähtuma erinevatest seadustest ja määrustes. Lisaks märkisid läbiviidud analüüsis revisjonikomisjoni esimehed ja osalise siseauditi funktsiooni esindajad, et siseauditi funktsiooni rakendamise kohalikes omavalitsustes muudab keeruliseks vastava juhendi puudumine. Ka intervjueeritavad pidasid oluliseks, et riiklikul tasandil töötatakse välja vastav juhendmaterjal, mis arvestaks just omavalitsuste eripäradega. Teisalt toodi välja, et siseauditeerimist on võimalik omavalitsustes teostada ka ainult rahvusvahelistele standarditele ja teistele juhenditele tugine-

des, kuid riigi poolt koostatud soovituslikud juhised võiksid anda täpsemad juhised sobiva siseauditi korraldamiseks.

Lähtuvalt sellest pakub magistritöö autor välja, et siseauditi valdkonna arendamiseks on vajalik koostada kohalikele omavalitsustele siseauditi käsiraamat, millest lähtuvalt oleks igal omavalitsusel võimalik välja kujundada oma siseauditi praktika. Siseauditi käsiraamat peaks sisaldama kõiki siseauditi rakendamisega seotud põhimõtteid, kindlasti peaks see sisaldama siseauditi funktsiooni täitja ametinimetuse määratlemist ja positsioonist omavalitsuse struktuuris ning siseauditi sõltumatuse tagamist. Lisaks võiks käsiraamatu üheks osa olla eelnevalt toodud sisekontrolli korraldamise raampõhimõtted, millest saaksid lähtuda nii kontrollidega tegelevad spetsialistid kui ka omavalitsuste revisjonikomisjoni liikmed.

Käesolevas magistritöö uurimuses kohalikes omavalitsustes selgus, et siseaudiitorite sõltumatuse tagamine kohalikes omavalitsustes on keeruline. Siseaudiitorite sõltumatuse probleemile kohalikes omavalitsustes on varasemalt viidatud ka Riigikontrolli auditites. Intervjueeritavate arvates seisneb siseaudiitorite sõltumatuse keeruline tagamine kohalikes omavalitsustes peamiselt selles, et valla- ja linnavalitsused on moodustatud erinevatest poliitiliste huvidega isikute poolt, kes on valimistel saanud parima tulemuse. Siseaudiitorite ülesandeks kohalikes omavalitsustes on sisekontrollisüsteemi hindamine ning puuduste kõrvaldamiseks neile tähelepanu juhtimine ning sellise töö tulemusi võivad vähemusse poliitikud oma huvides ära kasutada, viidates juhtide ebapädevusele.

Lisaks eelnevale omab olulist rolli siseauditi sõltumatuse säilitamisel viimase positsioon struktuuris. Eesti kohalike omavalitsuste puhul pole täpselt reguleeritud, kellele peaks siseauditi funktsioon alluma. Praktikas alluvad siseaudiitorid, sisekontrollörid ja revisendid erinevatele juhtimistasemetele. Näiteks Tartu Linnavalitsuse siseaudiitor kuulub sisekontrolliteenistuse koosseisu, mis omakorda kuulub linnakantselei struktuuri, alludes linnasekretärile (Tartu Linnavalitsuse koduleheküljel). Narva Linnavalitsuse revisident kuulub rahandusameti koosseisu (Narva Linnavalitsuse koduleheküljel) ning Võru Linnavalitsuse sisekontrollör allub otseselt linnapeale (Võru Linnavalitsuse koduleheküljel). Ühelt poolt kui siseauditi funktsiooni täitja ei saa oma tööd teha sõltumatult ning objektiivselt, siis ei ole selle töö tulemustest kasu. Teisalt kui audiitor teeb oma tööd sõltumatult ja objektiivselt ning toob selle tulemusena välja ka omavalitsuses eksisteerivad

probleemid, alludes samaaegselt omavalitsuse juhile, siis selle tulemusena võidakse viimane töökoht omavalitsusjuhi poolt kaotada või proovitakse erinevate manipulatsioonide abil siseaudiitorite tööd mõjutada. Täiendavates intervjuudes kohalike omavalitsuste siseauditi funktsiooni täitjad sõltumatuse probleeme välja ei toonud.

Eelnevalt leidis märkimist, et siseauditi protseduure peetakse liiga keeruliseks, et neid omavalitsustes rakendada. Magistritöö autori arvates võiks antud põhjus seisneda selles, et omavalitsuste esindajad ei ole teadlikud, milles need protseduurid seisneda võiks. Lähtuvalt sellest uuriti täiendavatest intervjuude abil, kuidas on olukord siseauditi protseduuride rakendamisega Eesti kohalikes omavalitsustes. Intervjuudest selgus, et siseauditi protseduure osalise siseauditi funktsiooni omavalitsustes rakendatakse niipalju kui võimalik ja vajalik. Selline siseauditeerimise praktika tuleneb peamiselt sellest, et Eesti kohalikes omavalitsustes töötab tavaliselt ainult üks sisekontrolör või revident, kes ei suuda kõiki standarditest tulenevaid nõudeid täita. Tegelikuses ei ole revidendid ja sisekontrolörid kohustatud antud nõudeid täitma.

Võttes eelneva analüüsi kokku pakub magistritöö autor välja, et lahendamaks siseauditi mitterakendamise põhjuseid seoses finantside ja siseauditi funktsiooni personali puuduse, sõltumatuse ning siseauditi protseduuridega on kõige mõistlikum, kui siseauditi teenust pakuksid kohalikele omavalitsustele ühtsed teenusepakkujad. Ühtseteks teenusepakkujates võiksid olla omavalitsusliidud. Selline lähenemine siseauditi funktsiooni rakendamisele aitaks tagada ka siseauditi funktsioonide ühtlasema korraldamise omavalitsuste lõikes. Samuti aitaks selline siseauditi funktsiooni korraldamine tagada erinevatele huvigruppidele, et valla/linna tegevus vastaks kehtivatele seadustele ja õigusaktidele ning et avalikke vahendeid ei kasutataks ebaotstarbekalt ning isiklikest huvidest lähtuvalt.

Ka täiendavatest intervjuudest selgus, et siseauditi funktsiooni sisseostmine võiks olla heaks alternatiiviks asutusesisele siseauditile. Lisaks sellele pakuti intervjuudes välja, et kohalike omavalitsuste volikogud peaksid hoopis ise kontrollima, kas valla- ja linnavalitsused on sisekontrollisüsteeme rakendanud ning sellise kontrolli üheks võimaluseks on siseaudiitori teenuse tellimine. Sellisel juhul oleks see kontroll suunatud ainult omavalitsuse volikogule, mis annab üksuse kohta usaldusväärset informatsiooni.

Magistritöö autor arendaks intervjuudes toodud mõtet edasi ning pakub välja, et siseauditi funktsiooni kohalikes omavalitsustes võiksid omada kahest alluvussuhet (vt peatükk 1.2.), kus siseaudiitor alluks läbi omavalitsusliidu mõnele riiklikule institutsioonile ja kohaliku omavalitsuse volikogule.

Võttes käesolevas peatükis koostatud analüüsi kokku jõudis töö autor järeldusele, et siseauditi funktsioonide rakendamise edendamise lähtekohad Eesti kohalikes omavalitsustes võiksid seisneda omavalitsusjuhtide teadlikkuse tõstmises seoses siseauditi olemuse ja ülesannetega valdades/ linnades, ühtsete sisekontrolli raampõhimõtete loomises, siseauditi funktsioonide ühtlustumises, audiitorite ametikohtade koondumises omavalitsusliitudesse ja siseauditi käsiraamatu väljatöötamises kohalike omavalitsuste jaoks.

Käesoleva magistritöö kirjutamisel seisis töö autor mitmete piirangute ees. Esiteks on erialast kirjandust vähe, mis käsitleks siseauditi arengut ja selle rakendamist kohalikes omavalitsustes. Siseauditeerimise arengu kirjeldamiseks tuli läbi töötada palju erialakirjandust, millest otsiti välja peamised siseauditi funktsiooni mitterakendamise põhjused, mis aitaksid selgitada siseauditi vähest levikut avalikes organisatsioonides. Kindlasti ei saanud antud osa käsitleda peatükk kõikehõlmav, kui olulisematest mitterakendamise põhjustest on antud ülevaade. Samuti teeb antud teema käsitlemise keeruliseks see, et väga vähestes omavalitsuste üksustes on tööl siseaudiitorid, sisekontrollörid ja revisendid ning antud uuringus osales neist ainult 3. Seega on üldistamine ning tulemuste väljatoomine kõigi omavalitsuste kohta keeruline. võttis magistritöö uuringust osa.

Tulenevalt eelnevatest piirangutest võiks antud teema uurimisega veel sügavuti edasi minna. Täiendavad uurimissuunad võiksid käsitleda, kas siseauditeerimine tulenevalt IIA standardite mõistes on kohalikele omavalitsustele tegelikult vajalik ning kas siseauditi funktsiooni rakendamine peaks olema seadusega kehtestatud korras kohustuslik. Lähtuvalt käesolevas magistritöös väljapakutud siseauditi funktsioonide rakendamise edendamiseks tehtud lähtekohtadest vajaks põhjalikumat analüüsi, kas omavalitsusliidud on võimelised siseauditi teenust valdadele/ linnadele pakkuma nii, et siseauditi korraldamine vastaks tänapäevasele käsitlusele.

KOKKUVÕTE

Siseauditi olemus on viimastel aastakümnetel läbi teinud suure muutuse, lihtsatest kontrollidest üldjuhtimise abivahendiks. Siseauditi funktsiooni vajalikkus kohalikes omavalitsustes tuleneb avalike vahendite piiratusest, mistõttu on oluline olemasolevaid ressursse kasutada säästlikult, tõhusalt ja mõjusalt. Lähtuvalt sellest on siseauditi funktsiooni olemasolu kohalikes omavalitsustes eriti oluline, sest need üksused tegutsevad peamiselt avalikke vahendeid kasutades.

Magistritöö esimeses peatükis selgitati esmalt lahti siseauditi valdkonnaga seotud tähtsamad mõisted nagu siseaudit, siseauditeerimine ja siseauditi funktsioon. Seejärel anti ülevaade siseauditi mõiste olemuse arengust alates IIA loomisega 1941. aastal kuni tänapäeva käsitluseni. Kui esmaste siseauditi käsitluste kohaselt oli siseauditeerimine peamiselt seotud minevikusündmuste kontrollimisega, siis tänapäeval on see organisatsioonile väärtust lisav, kindlust ja nõu pakkuv tegevus. Lisaks sellele ei pea uue käsitluse kohaselt siseaudit paiknema organisatsiooni sees, vaid antud teenust on võimalik sisse osta väliselt teenusepakkujalt.

Teises peatükis selgitati siseauditeerimise vajalikkust esindamisteooria ja eelnevalt määratletud siseauditi rollide alusel avalikus sektoris. Tulenevalt esindusteooriast on esindajatel esindatavatest rohkem informatsiooni ning selline informatsiooni asümmeetria olukord mõjutab esindatavate võimet jälgida, kas nende huvid on kaitstud. Tekkinud olukorda võivad esindajad enda huvides ära kasutada ning selline olukord loob soodsad tingimused pettuste toimepanemiseks, avalike vahendite raiskamiseks ja kuritarvitamiseks. Toodud tulemuste vältimise üheks võimaluseks on organisatsiooni siseauditi funktsiooni loomine.

Lisaks selgitati siseauditi funktsiooni vajalikkust kolme siseauditi rolli alusel, milleks on kindluse pakkumine juhtimise, kontrolli ja riskide juhtimise toimimise osas. Lähtuvalt sellest toodi välja, et siseauditi funktsioon pakub avaliku sektori juhtimiseks vaja-

likku informatsiooni, hindab sisekontrollisüsteemi toimivust ning vajadusel teeb soovitusi muudatuste tegemiseks, et maandada organisatsiooni tegevusega seotud riske, milleks avalikus sektoris on seotud pettuste ja korruptsiooniga.

Kolmandas peatükis andis magistritöö autor põhjaliku ülevaate siseauditi funktsiooni rakendamisega seotud olulisematest nõuetest, mis seab siseauditeerimise kui siseaudiitori või siseauditi üksuse kutsetegevuse kindlatesse raamidesse. Kõige põhjalikuma ülevaate siseauditi nõuetest annavad IIA standardid, mis jagunevad tunnus, tegevus- ja rakendusstandardid. Lähtuvalt IIA standarditest saab välja tuua, et siseauditi funktsiooni sõltumatus on üks tähtsamaid eeldusi ja olulisemaid siseauditi tegevuste teostamise aluseid. Lisaks sellele on siseaudiitoritele ette nähtud karmid nõuded asjatundlikkuse osa, mis on seotud nende teadmiste, oskuste, kompetentsi ja käitumishormidega.

Magistritöö teoreetilise osa viimases peatükis toodi eelnevate uuringute põhjal välja peamised siseauditi mitterakendamise põhjused. Eelnevate uurimustööde põhjal saab siseauditi mitterakendamise põhjused jagada kaheksasse suuremasse rühma, mis on seotud siseauditi olemusega, personali, sõltumatuse, finantsvahendite ning siseauditi kuldaga, käsiraamatute ja siseauditi tegevustega.

Empiirilise osas esimeses peatükis, mis käsitles siseauditi raamistikku, määratleti esmalt siseauditi olemus Eesti kohalikes omavalitsustes. Seejärel toodi välja, et siseaudiitori ametikoha moodustamisel tuleb kohalikel omavalitsustel lähtuda kohaliku omavalitsuse korraldamise seadusest, audiitortegevuse seadusest, IIA standarditest ja siseaudiitori eetikakoodeksist. Lisaks sellele jõuti järeldusele, et kohalike omavalitsuste puhul ei ole täpselt reguleeritud, kellele siseauditi funktsioonr alluma peab.

Järgnevates empiirilise osa peatükkides keskenduti kohalikes omavalitsustes läbiviidud uuringule, millest selgus, et Eesti kohalikud omavalitused võib siseauditi funktsiooni arengu hetkeseisu käsitlemiseks jagada kolme suuremasse rühma: täielik siseauditi funktsiooni, osalist siseauditi funktsiooni omavad omavalitused ning siseauditi funktsiooni mitterakendavateks omavalitsusteks. Lisaks selgus, et 2009 ja 2014 ei ole siseauditi funktsioonide rakendamise oluliselt muutunud. Eesti kohalikest omavalitsustest 96,3% ei rakenda siseauditi funktsiooni. Omavalitsusi, kus töötab revident või sisekontrollör on 3,3% ning siseaudiitor on tööl 0,5% ehk ainult ühes kohalikus omavalitsuses.

Seega selgus, et enamuse omavalitsusi siseauditi funktsiooni ei rakenda, siseaudiitorite ametikohtade asemel moodustatakse revidentide ning sisekontrolöride ametikohti ja mitteauditeerivate omavalitsuste kaheprotsendiline suurenemine on aset leidnud täieliku siseauditi funktsiooni rakendavate omavalitsuste arvelt.

Edasi jätkati analüüsi teostamise siseauditi funktsioonide lõikes. Analüüsist siseauditeerivate üksuste hulgas selgus, et keskmiselt on siseauditeerimist Eesti kohalikes omavalitsustes teostatud 4 aastat ning keskmiselt täitab siseauditi funktsiooni üks töötaja. Lähitulevatest teostatud analüüsist jõudis töö autor järeldusele, et siseauditi funktsioonide rakendamine on Eesti kohalikes omavalitsustes kasutusel olnud vähest aega ning samuti rakendavad siseauditit üksikud üksused. Seega siseauditeerimise praktika on omavalitsustest alles välja kujunemas.

Analüüsist siseauditi mitterakendavate üksuste hulgas selgus, et peamised siseauditi funktsiooni mitterakendamise põhjused Eesti kohalikes omavalitsustes on seotud siseauditi olemuse ja vajalikkuse, lisandväärtuse, juhendite, finantsressursside ning siseauditi kulude, personali vähesuse ning koolitamise, sõltumatuse ja siseauditi protseduuridega.

Järgnevalt selgitati siseauditi mitterakendamise põhjuseid põhjalikumalt kohalike omavalitsuste esindajatele esitatud väidete analüüsi ja täiendavate intervjuude põhjal. Selle tulemusena selgus, et kohalike omavalitsuste esindajad ei tunneta siseauditi vajalikkust omavalitsustes seepärast, et ei tunta siseauditi olemust. Lisaks ei teata, milles seisneb siseauditeerimisest saadav lisandväärtus kohalikele omavalitsustele. Omavalitsused ei ole rahul olemasolevate sisekontrollisüsteemidega, sest vastavate süsteemide ülesehitamiseks puuduvad teadmised ja täpsed juhised.

Järgnevalt toodi välja, et üks olulisemaid siseauditi mitterakendamise põhjuseid on seotud sellega, et kohalikud omavalitsused ei suuda eelarveliste piirangute tõttu siseauditi funktsiooni toetada, sest viimane on seotud suurte kuludega. Personaliga seotud siseauditi mitterakendamise põhjused saab jagada kaheks: siseaudiitorite vähenenud arv ning kutsealase koolitusnõuete täitmine. Lisaks eelnevale selgus, et siseaudiitorite sõltumatuse tagamine kohalikes omavalitsustes on keeruline ning puudust tuntakse siseauditi käsi-raamatust, mis oleksid mõeldud siseauditi korraldamiseks kohalikus omavalitsuses.

Lõpetuseks, tulenevalt teostatud analüüsist ja siseauditeerimise mitterakendamise põhjustest pakkus magistritöö autor välja järgnevad lähtekohad siseauditi funktsiooni rakendamise edendamiseks:

- omavalitsusjuhtide ja ametnike teadlikkuse tõstmine siseauditeerimise olemusest läbi erinevate koolituste ja seminaride, näitamaks, millist lisaväärtust see üksustele pakub;
- töötada riiklikult välja kohalikele omavalitsustele ühtsed sisekontrollisüsteemi raampõhimõtted;
- siseauditi funktsiooni ühtlustamise Eesti kohalikes omavalitsustes, määratledes kontrollide ja siseauditeerimisega tegelevate ametnike nimetuse ka kohalike omavalitsuste struktuuris, sest hetkel saab need inimesed omavalitsustes jagada: siseaudiitoriteks, sisekontrolörideks ja revidentideks;
- koondada siseaudiitorite töökohad kohalikes omavalitsustes omavalitsusliitudesse, mis aitaks lahendada probleeme seoses siseauditi sõltumatuse tagamise, protseduuride, tegevuste mahu ja personaliga;
- kohalikele omavalitsustele tuleks välja töötada siseauditeerimise käsiraamat, mis sisaldaks ühtseid soovituslikke põhimõtteid siseauditi ja kontrollide korraldamiseks kohalikes omavalitsustes nii revisjonikomisjoni liikmetele, siseaudiitoritele, sisekontrolöridele ja revidentidele.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Aquila, J.** COSO's Internal Control– Integrated Framework. – CPA Journal, 2013, Vol. 83 Issue 10, pp. 22-29. 8p.
2. **Arena, M., Arnaboldi, M., Azzone, G.** Internal audit in Italian organizations. A multiple case study. – Managerial Auditing Journal, 2006, 21(3), pp. 275-292.
3. **Asare, T.** Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. – International Journal on Governmental Financial Management, 2009, Vol 9, pp.15-28.
4. Atesteeritud siseaudiitori kutsetaseme taotlejale (tegevusjuhend). Tallinn, 2014. [https://www.audiitortegevus.ee/lr1/c/document_library/get_file?uuid=73f01a68-82a8-4141-be26-6357e8f75c30&groupId=10240].19.11.2014.
5. Audiitortegevuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 27. jaanuaril 2010.a. - RT I, 18.12.2012, 10. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/118122012010>] 16. 08.2014.
6. Audit „Revisjonikomisjoni tegevuse, teenistusliku järelevalve ning siseauditi korraldus valdades ja linnades“. Riigikontroll, Tallinn, 2009, 43 lk. [file:///C:/Users/A/Downloads/RKTR_2092_2-1.4_1920_001-1.pdf]. 21.08.2014.
7. Auditikäsiraamat. Riigikontroll, 2008, 202 lk. [<http://www.riigikontroll.ee/LinkClick.aspx?fileticket=VolfAiO3mOM%3D&tabid=112&mid=706&...>]. 10.10.2014.
8. **Bachmann, Raivo.** (Tartu Linnavalitsuse sisekontrolliteenistuse juhataja). Autori intervjuu. Elektronpost. Tartu, 04. november 2014.
9. **Badawi, I., M., Elifoglu, H., I., Latshaw, C., A., Zollo, R., A.** New Interagency Guidance on the Internal Audit Function. – Bank Accounting & Finance , 2003, Vol. 16 Issue 6, pp. 32-42. 11p.
10. **Christopher, J., Sarens, G., Leung, P.** A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. – Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2009, pp. 200- 220.

11. COSO kodulehekülg. [http://www.coso2013.com/coso_images.php].10.11.2014.
12. **Dragija, M., Vašicek, V., Hladik, M.** Internal Audit and Control Trends in The Public Sector of Transition Countries – Proceedings of the International Scientific Conference. Juraj Dobrila University of Pula, Department of Economics & Tourism 'Dr. Mijo Mirkovic', 2011, pp. 62-80. 19p.
13. **Eckhart, K., S., Widener, S., K., Johnson, L., E.** Governance and Local Government. – Internal Auditor, 2001, Vol. 58 Issue 3, pp. 51. 5p.
14. Eesti Keele Instituut kodulehekülg. [<http://portaal.eki.ee/>].01.10.2014.
15. Eesti Siseaudiitorite Ühing kodulehekülg. [<http://www.siseaudit.ee/>].16.09.2014.
16. Eetikakoodeks. [<http://www.siseaudit.ee/esau-juhatuseetikakoodeks>]. 18.08.2014.
17. **Elson, R., J.** Should provisions of the sarbanes-oxley act of 2002 apply to local governments in order to improve accountability and transparency?. – Academy of Accounting & Financial Studies Journal, 2009, Vol. 13 Issue 2, pp. 105-121. 17p
18. **Enofe, A., O., Mgbame, C., J., Osa-Erhabor*, V., E., Ehiorobo, A., J.** The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector. – Research Journal of Finance and Accounting, 2013, Vol.4, No.6.
19. **Flostoiu, S.** The Objective of the Public Internal Audit „The Value-Added“. – Revista Academiei Fortelor Terestre; Jun 2012, Vol. 17 Issue 2, pp.162-166, 5p.
20. **Ghuri, P., Grønhaug, K.** Äriuringute meetodid. Tallinn: Külim, 2004, 222 lk.
21. **Gheorghe, I., T.** The internal audit as a component of the public entities' internal control system - Annals of the University of Oradea. – Economic Science Series. 2008, Vol. 17 Issue 3, pp. 589-594. 6p
22. **Girbaci, M., Mirea, M.** The Cooperation System Ensuring The Internal Audit Function An European Concept For An Efficient Organising Of The Internal Public Audit Activity. – Annals of the University of Craiova. Economic Sciences Series. 2011, Vol. 3, pp. 56-63. 8p.
23. **Goodwin, J.** A comparison of internal audit in the private and public sectors. – Managerial Auditing Journal, 2004, Vol. 19 No. 5 pp. 640-650.
24. **Huefner, R., J.** Internal Control Weaknesses in Local Government. – CPA Journal, 2011, Vol. 81 Issue 7, pp. 20-27. 8p.
25. IIA kodulehekülg. [<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>]. 18.08.2014.

26. **Ismael, H., Roberts, C.** Factors affecting the use of internal audit: Evidence from the UK. 2013, pp.1-34, 34p.
27. Kohaliku omavalitsuse korraldamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 2. juunil 1993.a. – RT I 1993, 37, 558.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/126032013006?leiaKehtiv>]. 21.08.2014.
28. Kohtla-Järve Linnavalitsuse kodulehekül. [[http http://www.kohtla-jarve.ee/index.php?area=4&p=static&page=ametnikud_](http://www.kohtla-jarve.ee/index.php?area=4&p=static&page=ametnikud_)].16.11.2014.
29. **Krstic, J., Dordevic, M.** Internal Control And Enterprise Risk Management – From Tradicional To Revised Coso Model. – Economic Themes, 2012, No. 2, pp. 151-166.
30. **Kukk, K.** Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamat. Rahandusministeerium, 2012, 152 lk.
31. **Kwamen, S. A.** Government Internal Audits: The Determinants of Quality Supervisory Review of Audit Documentation – International Journal of Public Administration. 2013, Vol. 36 Issue 10, pp. 673-685. 13p.
32. **Leiten, E.** Revisjonikomisjoni või auditikomitee töö kavandamine. KOV revisjonikomisjonide teabepäev, Tartu, 04. 12. 2013.
[[http://siseaudiitor.ee/public/documents/Elsa_Leiten_Komisjoni_too_planeerimine.p](http://siseaudiitor.ee/public/documents/Elsa_Leiten_Komisjoni_too_planeerimine.pdf)
[df](http://siseaudiitor.ee/public/documents/Elsa_Leiten_Komisjoni_too_planeerimine.pdf)]. 16.11.2014.
33. **Linnas, R.** An Integrated Model of Audit, Control and Supervision of the Local Government Sector: The Case of Estonia. Tallinna University of Technology, 2010, 139 lk. (doktoritöö)
34. **Linnas, R.** Legal Regulation of Internal Audit in Estonia. Finantsinspektsioon, Tallinn, 2012, 17 lk.
35. **Mikli, Aili.** (Riigikontrolli kohaliku omavalitsuse auditi osakonna peakontrolör). Autori intervjuu. Elektronpost. Tallinn, 04. November 2014.
36. Narva Linnavalitsuse kodulehekül.
[<http://www.narva.ee/ee/linnakodanikule/page:989>].16.11.2014.
37. Paide Linnavalitsuse kodulehekül. [<http://paide.kovtp.ee/>].16.11.2014.
38. **Peris, Sirje.** (Võru Linnavalitsuse sisekontrolör). Autori intervjuu. Elektronpost. Võru, 30. Oktoober 2014.

39. **Pilcher, R.** Role of internal audit in Australian local government governance: a step in the right direction. – Financial Accountability and Management, 2014, Vol. 30 Issue 2, pp. 206-237. 32p
40. Pärnu Linnavalitsuse kodulehekülj. [http://www.parnu.ee/fileadmin/user_upload/struktuur/Parnu_LV_koosseis.htm].16.11.2014.
41. Rahvusvaheline Auditeerimise Standard (Eesti) 610* Siseaudiitorite Töö Kasutamise. Audiitorkogu, 2009. [<http://www.auditorkogu.ee/docs/ISA/Standardid2010/isa610ee.pdf>].16.10.2014.
42. Rahvusvahelised siseauditeerimise kutsetegevuse standardid. [<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF%202013%20Estonian.pdf>]. 18.08.2014.
43. **Rajamets, Jaanus.** (Tallinna Linnavalitsuse sisekontrolliteenistuse juhtivspetsialist). Autori intervjuu. Elektronpost. Tallinn, 07. November 2014.
44. Rakvere Linnavalitsuse kodulehekülj. [<http://rakvere.kovtp.ee/uldinfo>].16.11.2014.
45. **Ramamoorti, S.** Internal auditing: history, evolution and prospects. – The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, pp. 1-23.
46. Rollid ja hoiakud avalikus teenistuses. Rahandusministeerium, 2013, 53 lk. [http://www.transparency.ee/cm/files/rollid_ja_hoiakud_avalikus_teenistuses_2013.pdf]. 15.12.2014.
47. **Sarens, G., Abdolmohammadi, M. J.** Monitoring effects of the internal audit functions: agency theory versus other explanatory variables. – International Journal of Auditing, 2011, Vol. 15 Issue 1, pp. 1-20. 19p.
48. Saue Linnavalitsuse kodulehekülj. [<http://uus.saue.ee/index.php?page=261&>].16.11.2014.
49. Sillamäe Linnavalitsuse kodulehekülj. [<http://www.sillamae.ee/et/kontaktid>].16.11.2014.
50. **Simona, G., D., Elisabeta, B., D.** Role of intenal auditing Risk management in the public sector and local entities – case study bihor county. – Annals of the University of Oradea. Economic Science, 2013, Vol. 1, Issue 1, pp.1324.
51. Siseauditi käsiraamat. Interdistsiplinaarsete Uuringute Instituut. Tallinn: Rebellis, 2000, 75 lk.

52. Siseministeeriumi kodulehekül. [<https://www.siseministeerium.ee/30037/>]. 26.08.2014.
53. **Soh, D., S., B., Martinov-Bennie, N.** The internal audit function. Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. – *Managerial Auditing Journal* 2011, Vol. 26 No. 7, pp. 605 – 622.
54. **Sterck, M., Bouckaert, G.** International Audit Trends in the Public Sector. – *Internal Auditor*, 2006, Vol. 63 Issue 4, pp. 49-53. 4p.
55. Tallinna Linnavalitsuse kodulehekül. [<http://www.tallinn.ee/est/Linna-sisekontrollori-teenistus>]. 16.11.2014.
56. **Tamošiūnienė, R., Savčuk, O.** Internal Audit Subordination Principles for Lithuanian Companies. – *Engineering Economics*, 2007, No 5, pp. 37-43.
57. Tartu Linnavalitsuse kodulehekül. [http://www.tartu.ee/?lang_id=1&menu_id=2&page_id=721]. 16.11.2014.
58. Türi Linnavalitsuse kodulehekül. [http://www.tyri.ee/vallavalitsus/-/asset_publisher/XgeIL6YJKk0O/content/majandusosakond?redirect=http%3A%2F%2Fwww.tyri.ee%2Fvallavalitsus%3Fp_id%3D101_INSTANCE_XgeIL6YJKk0O%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2]. 16.11.2014.
59. **Unegbu, A., O., Kida, M., I.** Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management. – *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 2011, pp. 304-309.
60. **Vasile, E., Croitoru, I.** The prospects of the internal audit in improving management of public institutions. – *Internal Auditing & Risk Management*, 2012, Vol. 7, Issue 3, pp. 1-10, 10p.
61. Viljandi Linnavalitsuse kodulehekül. [<http://www.viljandi.ee/juhtimine>]. 16.11.2014.
62. Võru Linnavalitsuse kodulehekül. [<http://voru.ee/index.php?Menu=76>]. 16.11.2014.
63. **Õunapuu, L.** Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteaduses. Tartu Ülikool, 2014, 211 lk.

LISAD

Lisa 1. Kohalikes omavalitsustes läbiviidud uuringu küsimused

1. Palun märkige oma positsioon kohalikus omavalitsuses:

	Vallavanem/linnapea
	Volikogu esimees
	Revisjonikomisjoni esimees
	Siseauditi juht või siseaudiitor
	Muu

2. Palun märkige ligikaudne elanike arv Teie kohalikus omavalitsuses 2013. aasta seisuga:

	Alla 999 elaniku
	1 000 - 1 999 elanikku
	2 000 - 4 999 elanikku
	5 000 - 14 999 elanikku
	Üle 15 000 elaniku

3. Palun märkige Teie kohaliku omavalitsuse ligikaudne eelarve maht 2013. aastal:

	Alla 499 999 euro
	500 000 - 999 999 eurot
	1 000 000 - 1 499 999 eurot
	1 500 000 - 1 999 999 eurot
	Üle 2 000 000 euro

4. Palun märkige Teie kohaliku omavalitsuse ligikaudne töötajate/ametnike arv 2013. aasta seisuga:

	Alla 14 ametniku
	15 - 29ametnikku
	30 - 44 ametnikku
	45 - 59 ametnikku
	Üle 60 ametniku

Lisa 1 järg

5. Palun märkige, milliseid sisemisi kontrolle on viimase aasta jooksul Teie kohalikus omavalitsuses rakendatud?

<input type="checkbox"/>	Revisjonikomisjoni järelvalve
<input type="checkbox"/>	Teenistuslik järelvalve
<input type="checkbox"/>	Siseauditi funktsiooni
<input type="checkbox"/>	Ei ole rakendanud ühtegi sisekontrollimehhanismi
<input type="checkbox"/>	Muu

6. Kas olete nõus väitega: „Kohalik omavalitsus peaks teostama oma tegevuse üle tõhusamat kontrolli ning seetõttu peaks olema kohustuslik siseauditi funktsiooni rakendamine.“

<input type="checkbox"/>	Jah
<input type="checkbox"/>	Ei
<input type="checkbox"/>	Ei tea

7. Kas Teie omavalitsuses rakendatakse juba siseauditi funktsiooni

<input type="checkbox"/>	Jah
<input type="checkbox"/>	Ei

8. Palun märkige, kuidas nõustute järgmiste väidetega

Esitatud väide	Ei nõustu üldse						Täiesti nõus					
1. Siseauditi funktsiooni loomiseks kohalikus omavalitsuses puudub vajadus	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Siseaudit tagab sisekontrollisüsteemi tõhusama funktsioneerimise	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Kohalike omavalitsuste sisemine kontroll on juba piisavalt hea tagamaks organisatsiooni säästliku, mõjusa ja tõhusa tegevuse	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Siseauditi funktsiooni rakendamine ei anna kohalikele omavalitsusele juurde lisandväärtust	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Siseauditi funktsiooni rakendamisest saadavat lisandväärtust on kohalikus omavalitsuses raske määratleda	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Siseauditi funktsiooni rakendamisest saadav lisandväärtus on suurem on kohalikus omavalitsuses suurem sellega seotud kuludest	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Siseauditi funktsiooni rakendamise muudab kohalikus omavalitsuses keeruliseks vastava eeskirja puudumine, mis oleks mõeldud kohalikele omavalitsustele	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. Siseauditi funktsiooni rakendamiseks pole piisavalt finantsressursse	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Siseauditi funktsiooni rakendamine on seotud suurte kuludega	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Lisa 1 järg

10. Siseauditi funktsiooni rakendamiseks on raske leida kvalifitseeritud tööjõudu						
11. Siseauditi personalile on raske leida vajalikust mahust koolitust						
12. Siseauditi funktsiooni rakendamisel on raske tagada selle sõltumatus kohalikus omavalitsuses						
13. Siseauditi protseduurid on liiga keerulised, et neid kohalikus omavalitsuses rakendada						

Järgnevad küsimused olid mõeldud vastamiseks neile, kes küsimusele nr 7 vastasid eitavalt

9. Mis on peamine põhjus, miks Teie omavalitsuses siseauditi funktsioon puudub?

10. Kas sooviksite tulevikus siseauditi funktsiooni kohalikus omavalitsuses rakendada?

	Jah, lähitulevikus
	Jah, kuid kindlaid plaane ei ole
	Võimalik, et jah
	Ei tea veel
	Kindlasti mitte
	Muu

Järgnevad küsimused on mõeldud vastamiseks neile, kes küsimusele nr. 7 vastasid jaa-tavalt

11. Kes vastutab Teie omavalitsuses siseauditi funktsiooni rakendamise eest?

	Siseauditi osakond
	Sisekontrolli osakond
	Siseaudiitor
	Sisekontrolör
	Revident
	Muu

12. Mitu aastat on Teie omavalitsuses rakendatud siseauditi funktsiooni?

	Alla aasta
	1-2 aastat
	3-4 aastat
	Üle 5 aasta
	Ei tea
	Muu

Lisa 1 järg

13. Kui palju on Teie kohalikus omavalitsuses siseauditi töötajaid?

	1 töötaja
	2 töötajat
	3 töötajat
	4 töötajat
	Üle 5 töötaja

14. Millised olid peamised põhjused siseauditi funktsiooni rakendamiseks? Palun märkige 3 kõige tähtsamat

	Kohaliku omavalitsuse maine tõstmine
	Õigusaktide nõuetele vastavuse tagamine
	Kohaliku omavalitsuse tegevuse optimeerimise, avalike ressursside ja finantskulude kokkuhoiu vajalikkus
	Avalikkuse surve kohaliku omavalitsuse tegevuse läbipaistvuse tagamiseks
	Kohaliku omavalitsuse poliitika
	Muu
	Muu

15. Kui paljud siseauditi funktsiooni täitjad on vastavalt selle töö jaoks kvalifitseeritud?

	Ükski ei ole
	Pooled töötajad omavad vastavat sertifikaati
	Kõigil siseauditi funktsiooni täitajatel on olemas vastav sertifikaat
	Ei tea
	Muu

16. Kas Teie omavalitsuses võetakse arvesse siseauditi funktsiooni täitja soovitusi?

	Jah
	Üldiselt jah
	Mõnikord
	Ei
	Ei tea
	Muu

17. Kas Teie arvates on siseauditi funktsiooni täitjal kohalikus omavalitsuses piisavalt tööülesandeid, et vastav ametikoht moodustada?

	Jah, tööülesandeid on liiga palju
	Jah, tööülesandeid on piisavalt
	Jah, kuid mitte piisavalt
	Ei ole
	Ei tea

Lisa 1 järg

18. On see tavaline, et siseauditi funktsiooni täitjad peavad omavalitsustes täitma veel teisigi ülesandeid peale siseauditi funktsiooni rakendamise?

<input type="checkbox"/>	Jah
<input type="checkbox"/>	Ei
<input type="checkbox"/>	Ei tea

19. Kui siseauditi funktsiooni täitja peab Teie omavalitsuses täitma peale siseauditi funktsiooni korraldamise veel teisigi ülesandeid, siis millised need on?

20. Kas teised ametnikud ja töötajad kohalikus omavalitsuses suhtuvad siseauditi funktsiooni täitjasse kui partnerisse ja töökaaslasesse?

<input type="checkbox"/>	Jah
<input type="checkbox"/>	Ei
<input type="checkbox"/>	Ei tea

21. Millist kasu olete saanud siseauditi funktsiooni rakendamisest kohalikus omavalitsuses?

22. Millised on olnud peamised probleemid seoses siseauditi funktsiooni rakendamisega kohalikus omavalitsuses?

Lisa 2. Intervjuude küsimused kohalike omavalitsuste siseauditi esindajatele

1. Eelnevalt läbiviidud uuringust üks osa hõlmas sisemisi kontrole kohalikes omavalitsustes, millest selgus, et vastanuist kolm kohalikku omavalitsust ei olnud eelmise aasta jooksul läbi viinud ühtegi kontrollprotseduuri. Samuti leidis Raivo Linnas oma doktoritöös, et sisekontrollitase Eesti kohalikes omavalitsustes on nõrk. Kuidas näete Teie antud olukorda, kas sisemiste kontrollide tase on Eesti kohalikes omavalitsustes nõrk ja kui see on nii, siis millest see tuleneb?
2. Siseministerium pidi juba 2010. aastaks välja töötama kohalikele omavalitsustele siseauditi eeskirja, kuid siiani ei ole seda veel tehtud. Kas siseauditeerimise eeskiri on üldse kohalikele omavalitsustele vajalik või piisab olemasolevatest siseauditeerimise standarditest? Mida muudaks siseauditi eeskirja olemasolu Teie omavalitsusele?
3. Uuringust selgus, et siseauditi personali leidmine on kohalikel omavalitsustel keeruline, kuna avaliku sektori audiitorid peavad töö tegemiseks omama vastavat sertifikaati. Samuti selgus, et ka olemasolevale personalile on raske leida koolitusi. Kas Eestis on raske leida siseauditeerimiseks kvalifitseeritud tööjõudu ning olemasolevale personalile sobivaid koolitusi?
4. Samas tõstatati, kas nii väikesel riigil nagu Eesti on üldse vajalik, et kohalike omavalitsuste siseaudiitorid omaksid CGAP sertifikaati. Kas kohaliku omavalitsuse siseaudiitorile on vajalik, et ta omaks vastavat sertifikaati? Palun põhjenda.
5. Uuringust selgus veel, et kohalikud omavalitsused peavad siseauditi protseduure liiga keeruliseks. Milline on Teie arvamus seoses siseauditi protseduuridega, kas need on liiga keerulised kohalike omavalitsuste jaoks? Kui jah, siis mida selles osas ette võtta? Kas Teie omavalitsusel on probleeme esinenud seoses siseauditi protseduuride rakendamisega?

Lisa 2 järg

6. On teada fakt, et siseauditeerimine on seotud kuludega ning omavalitsustel napib sageli selleks finantsressursse. Näiteks teoorias on sellise olukorra lahendamiseks välja pakutud siseauditi funktsiooni sisseostmine või üks siseaudiitor mitme organisatsiooni peale. Mida Teie pakuksite välja sellise olukorra lahendamiseks, et siseauditi funktsiooni oleks võimalik rakendada kõigil soovijatel? Mida tahaksite välja tuua seoses siseauditi kuludega Teie omavalitsuses?
7. Uuringust selgus, et siseauditeerimine lisab kohalikele omavalitsustele väärtust, kuid siseauditi funktsiooni mitteomavatele omavalitsustele jääb arusaamatuks, milles lisandväärtus seisneda võiks. Samuti tõid siseauditi funktsiooni mitteomavad omavalitsused välja, et siseauditeerimisega seotud kulud on suuremad saadavast lisandväärtusest. Milles seisneb siseauditeerimisest saadav lisandväärtus Teie omavalitsuses?
8. Uuringust selgus, et siseauditi funktsiooni omavate omavalitsuste arvates ei taga siseaudit tõhusamat sisekontrollisüsteemi. Tulenevalt sellest vastuolust, kas olemasolevad siseauditi üksused kohalikes omavalitsustes ei ole piisavalt kvaliteetsed ning ei paku seda kindlust, mis nad teoorias pakkuma peaksid või ei oska omavalitsuste juhid siseauditi tulemustega lihtsalt midagi peale hakata? Kuidas on olukord siseauditi kvaliteediga Teie omavalitsuses?
9. Ühe olulise osana uuringust selgus, et siseaudiitori sõltumatuse tagamine kohalikes omavalitsustes on raske. Kuidas Teie näete seda olukorda, kas sõltumatuse tagamine on probleemiks ja kui on, siis millest see tuleneb? Milline on olukord sõltumatuse tagamisega Teie omavalitsuses?
10. Mis on Teie arvates kõige tähtsam aspekt, kui rääkida siseauditeerimise täiustamise võimalustest kohalikes omavalitsustes?

Lisa 3. Intervjuude küsimused Riigikontroll siseauditi esindajale

1. Kohalikes omavalitsustes läbiviidud uuringust selgus, et omavalitsused ei tunne vajadust siseauditeerimise järele ning samuti ei tunta selle teema vastu suurt huvi. Tulenevalt eelnevast, kas siseauditi funktsioon on üldse kohalikes omavalitsustes vajalik? Kui jah, siis millega vajalikkust põhjendada?
2. Sisekontrollisüsteemi rakendamine on kohalikes omavalitsustes kohustuslik, kuid siseauditi rakendamine sisekontrollisüsteemi hindamiseks seda ei ole. Millise üldise hinnangu annaksite Teie Eesti kohalike omavalitsuste sisekontrollisüsteemile, on see sisuliselt töötav või ainult formaalsus?
3. Siseministeerium pidi juba 2010. aastaks välja töötama kohalikele omavalitsustele siseauditi eeskirja, kuid siiani ei ole seda veel tehtud. Kas siseauditeerimise eeskiri on üldse kohalikele omavalitsustele vajalik. Millist mõju võiks see avaldada siseauditeerimise arengule kohalikes omavalitsustes?
4. Uuringus toodi välja, et üheks siseauditeerimise mitterakendamise põhjuseks kohalikes omavalitsustes on siseauditi personali puudus. Samuti selgus, et ka olemasolevale personalile on raske leida koolitusi. Kas Eestis on raske leida siseauditeerimiseks kvalifitseeritud tööjõudu ning olemasolevale personalile sobivaid koolitusi?
5. Samas tõstatati, kas nii väikesel riigil nagu Eesti on üldse vajalik, et kohalike omavalitsuste siseaudiitorid omaksid CGAP sertifikaati. Kas kohaliku omavalitsuse siseaudiitorile on vajalik, et ta omaks vastavat sertifikaati? Kui jah, siis miks?
6. Uuringust selgus veel, et kohalikud omavalitsused peavad siseauditi protseduure liiga keeruliseks. Milline on Teie arvamus seoses siseauditi protseduuridega, kas need on liiga keerulised kohalike omavalitsuste jaoks? Kui jah, siis mida selles osas teha?

Lisa 3 järg

7. On teada, et siseauditeerimine on seotud kuludega ning omavalitsustel napib sageli selleks finantsressursse. Näiteks teoorias on sellise olukorra lahendamiseks välja pakutud siseauditi funktsiooni sisseostmine või üks siseaudiitor mitme organisatsiooni peale. Kas siseauditi funktsiooni sisseostmine võiks olla alternatiiviks asutusesisesele siseauditeerimisele?
8. Samuti selgus uuringust, et siseauditi funktsiooni rakendavate omavalitsuste arvates ei taga siseauditeerimine tõhusamat sisekontrollisüsteemi. Tulenevalt sellest, kas olemasolevad siseauditi üksused kohalikes omavalitsustes ei ole piisavalt kvaliteetsed ning ei paku seda kindlust, mis nad teoorias pakkuma peaksid või ei oska omavalitsuste juhid siseauditi tulemustega lihtsalt midagi peale hakata?
9. Ühe olulise osana uuringust selgus, et siseaudiitori sõltumatuse tagamine kohalikes omavalitsustes on keeruline. Kuidas Teie näete seda olukorda, kas sõltumatuse tagamine on omavalitsustes probleemiks ja kui on, siis millest see tuleneb?
10. Mis on Teie arvates kõige tähtsam aspekt, kui rääkida siseauditeerimise täiustamise võimalustest kohalikes omavalitsustes?

Lisa 4. Kohalikes omavalitsustes läbiviidud uuringu väidete analüüs tulemused vastajate positsioonide lõikes

Väide	Vastus	Positsioon kohalikus omavalitsuses					
		Vallavanem/ linnapea	Volikogu esimees	Revisjoni- komisjoni esimees	Siseauditi juht või siseaudiitor	Muu	Kokku
1. Siseauditi funktsiooni loomiseks kohalikus omavalitsuses puudub vajadus	Nõustumine	27,87	11,48	1,64	1,64	29,51	72,13
	Mittenõustumine	19,67	1,64	3,28	0,00	3,28	27,87
2. Siseaudit tagab sisekontrollisüsteemi tõhusama funktsioneerimise	Nõustumine	27,87	6,56	4,92	0,00	21,31	60,66
	Mittenõustumine	19,67	6,56	0,00	1,64	11,48	39,34
3. Kohalike omavalitsuste sisemine kontroll on juba piisavalt hea tagamaks organisatsiooni säästliku, mõjusa ja tõhusa tegevuse	Nõustumine	18,03	6,56	1,64	0,00	19,67	45,90
	Mittenõustumine	29,51	6,56	3,28	1,64	13,11	54,10
4. Siseauditi funktsiooni rakendamine ei anna kohalikele omavalitsusele juurde lisandväärtust	Nõustumine	21,31	9,84	1,64	0,00	13,11	45,90
	Mittenõustumine	26,23	3,28	3,28	1,64	19,67	54,10
5. Siseauditi funktsiooni rakendamisest saadavat lisandväärtust on kohalikus omavalitsuses raske määratleda	Nõustumine	24,59	8,20	1,64	0,00	26,23	60,66
	Mittenõustumine	22,95	4,92	3,28	1,64	6,56	39,34
6. Siseauditi funktsiooni rakendamisest saadav lisandväärtus on suurem on kohalikus omavalitsuses suurem sellega seotud kuludest	Nõustumine	22,95	4,92	1,64	1,64	11,48	42,62
	Mittenõustumine	24,59	8,20	3,28	0,00	21,31	57,38
7. Siseauditi funktsiooni rakendamise muudab kohalikus omavalitsuses keeruliseks vastava eeskirja puudumine, mis oleks mõeldud kohalikele omavalitsustele	Nõustumine	18,03	6,56	4,92	0,00	9,84	39,34
	Mittenõustumine	29,51	6,56	0,00	1,64	22,95	60,66

LISA 4 järg

Väide	Vastus	Positsioon kohalikus omavalitsuses					
		Vallavanem/ linnapea	Volikogu esimees	Revisjoni- komisjoni esimees	Siseauditi juht või siseaudiitor	Muu	Kokku
8. Siseauditi funktsiooni rakendamiseks pole piisavalt finantsressursse	Nõustumine	37,70	9,84	3,28	1,64	26,23	78,69
	Mittenõustumine	9,84	3,28	1,64	0,00	6,56	21,31
9. Siseauditi funktsiooni rakendamine on seotud suurte kuludega	Nõustumine	29,51	9,84	3,28	1,64	21,31	65,57
	Mittenõustumine	18,03	3,28	1,64	0,00	11,48	34,43
10. Siseauditi funktsiooni rakendamiseks on raske leida kvalifitseeritud tööjõudu	Nõustumine	40,98	9,84	4,92	0,00	22,95	78,69
	Mittenõustumine	6,56	3,28	0,00	1,64	9,84	21,31
11. Siseauditi personalile on raske leida vajalikud mahus koolitusi	Nõustumine	27,87	6,56	4,92	0,00	21,31	60,66
	Mittenõustumine	19,67	6,56	0,00	1,64	11,48	39,34
12. Siseauditi funktsiooni rakendamisel on raske tagada selle sõltumatus kohalikus omavalitsuses	Nõustumine	27,87	4,92	3,28	0,00	19,67	55,74
	Mittenõustumine	19,67	8,20	1,64	1,64	13,11	44,26
13. Siseauditi protseduurid on liiga keerulised, et neid kohalikus omavalitsuses rakendada	Nõustumine	27,87	4,92	1,64	0,00	22,95	57,38
	Mittenõustumine	19,67	8,20	3,28	1,64	9,84	42,62

Lisa 5. Kohalikes omavalitsustes läbiviidud küsitluse väidete analüüsi tulemused siseauditi funktsioonide lõikes

Väide	Vastus	Omavalitsused siseauditi funktsiooni lõikes			
		SAFP	OSAF	TSAF	Kokku
1. Siseauditi funktsiooni loomiseks kohalikus omavalitsuses puudub vajadus	Nõustumine	68,85	1,64	1,64	72,13
	Mittenõustumine	26,23	1,64	0,00	27,87
2. Siseaudit tagab sisekontrollisüsteemi tõhusama funktsioneerimise	Nõustumine	59,02	1,64	0,00	60,66
	Mittenõustumine	36,07	1,64	1,64	39,34
3. Kohalike omavalitsuste sisemine kontroll on juba piisavalt hea tagamaks organisatsiooni säästliku, mõjusa ja tõhusa tegevuse	Nõustumine	44,26	1,64	0,00	45,90
	Mittenõustumine	50,82	1,64	1,64	54,10
4. Siseauditi funktsiooni rakendamine ei anna kohalikule omavalitsusele juurde lisandväärtust	Nõustumine	44,26	1,64	0,00	45,90
	Mittenõustumine	50,82	1,64	1,64	54,10
5. Siseauditi funktsiooni rakendamisest saadavat lisandväärtust on kohalikus omavalitsuses raske määratleda	Nõustumine	59,02	1,64	0,00	60,66
	Mittenõustumine	36,07	1,64	1,64	39,34
6. Siseauditi funktsiooni rakendamisest saadav lisandväärtus on suurem on kohalikus omavalitsuses suurem sellega seotud kuludest	Nõustumine	37,70	3,28	1,64	42,62
	Mittenõustumine	57,38	0,00	0,00	57,38
7. Siseauditi funktsiooni rakendamise muudab kohalikus omavalitsuses keeruliseks vastava eeskirja puudumine, mis oleks mõeldud kohalikele omavalitsustele	Nõustumine	36,07	3,28	0,00	39,34
	Mittenõustumine	59,02	0,00	1,64	60,66
8. Siseauditi funktsiooni rakendamiseks pole piisavalt finantsressursse	Nõustumine	75,41	1,64	1,64	78,69
	Mittenõustumine	19,67	1,64	0,00	21,31

Lisa 5 järg

Väide	Vastus	Omavalitsused siseauditi funktsiooni lõikes			
		SAFP	OSAF	TSAF	Kokku
9. Siseauditi funktsiooni rakendamine on seotud suurte kuludega	Nõustumine	62,30	1,64	1,64	65,57
	Mittenõustumine	32,79	1,64	0,00	34,43
10. Siseauditi funktsiooni rakendamiseks on rakse leida kvalifitseeritud tööjõudu	Nõustumine	75,41	3,28	0,00	78,69
	Mittenõustumine	19,67	0,00	1,64	21,31
11. Siseauditi personalile on raske leida vajalikus mahus koolitusi	Nõustumine	59,02	1,64	0,00	60,66
	Mittenõustumine	36,07	1,64	1,64	39,34
12. Siseauditi funktsiooni rakendamisel on raske tagada selle sõltumatus kohalikus omavalitsuses	Nõustumine	54,10	1,64	0,00	55,74
	Mittenõustumine	40,98	1,64	1,64	44,26
13. Siseauditi protseduurid on liiga keerulised, et neid kohalikus omavalitsuses rakendada	Nõustumine	55,74	1,64	0,00	57,38
	Mittenõustumine	39,34	1,64	1,64	42,62

SUMMARY

IMPROVEMENTS IN IMPLEMENTATION OF INTERNAL AUDIT FUNCTION IN ESTONIAN LOCAL GOVERNMENTS

Triinu Kaarna

In recent years internal auditing has undergone significant changes – from the chief function of control it became the main tool of management in modern organisations. New objectives of internal auditing within organisations are linked to the activities of offering assurance and advice. Apart from development of the internal audit essence the terminology of this sphere was enriched, and when considering the subject of the internal audit it is important to distinguish between ideas of internal audit, internal auditing and a function of internal audit. According to the theory internal audit and internal auditing are considered to be independent and objective activities offering assurance and advice, and they are performed through the function of internal audit.

According to Local Government Organisation Act, implementation of an internal audit system is obligatory for the Estonian local governments while organisation of the internal audit function is not. The IIA standards consider internal audit as a part of an internal control system, the objective of which is to assess and provide assurance that the public funds are used economically, efficiently and effectively for achievement of organisational goals. The author of this research revealed that there are a lot of local governments in Estonia where the internal audit function is not implemented and not all local governments fully understand the essence and objectives of the internal audit. A lack of internal audit is often justified by existence of other controls such as work of audit committees and supervisory control. Apart from that, there are certain local governments in Estonia where not even so much as obligatory controls are performed, that

is why we may take that local governments pay not enough attention to organisation of internal controls and performance of supervisory control.

The objective of this Master's Thesis is to propose the implementation for improvement of internal audit functions in the Estonian local governments. In order to accomplish the objective, the author of the Master's Thesis formulated the following research problems:

- to give a review of the internal audit essence and its improvement;
- to inquire into a necessity of internal audit on a basis of the representation theory and roles of internal audit in public organisations;
- to give characteristics of the main reasons for non-implementation of internal auditing on a basis of a conducted research;
- to analyse the current situation with improvement of the internal audit functions in the Estonian local governments;
- to study the reasons for non-implementation of internal auditing in the Estonian local governments;
- to propose on the part of the author the implementation for improvement of the internal audit functions in the Estonian local governments.

To accomplish the objective, the author used the combined research methods in a form of semi-structured interviews and interviews. In the empiric part of the Master's Thesis the author proceeded from 61 questionnaires completed by representatives of local governments and four interviews. In the course of the research the implementation of the internal audit functions by the Estonian local governments was mapped and the results of the Master's research were compared with the published report of the audit performed by the National Audit Office of Estonia in the year of 2009 „Organisation of the activities of audit committees, supervisory control and internal audit in rural municipalities and cities“. The analysis revealed that implementation of the internal audit functions in local governments have not significantly changed over the last five years and 96% of the Estonian local governments do not implement the internal audit function; auditors and internal auditors work in 3% of the organisations and in 1% of the Estonian local governments an internal auditor is involved.

In addition to mapping implementation of the internal audit functions in the course of research the author tried to explore why some of local governments implement a function of internal audit while others do not do that. For the purpose, local governments were divided into internally auditable and non-auditable organisations pursuant to the compiled questions.

The analysis of internally auditable organisations revealed that internal audit in the Estonian local governments was performed on average for 4 years and a function of internal audit is performed by one specialist on average. As a main reason for implementation of internal audit a local government policy was provided as an internally auditable example. The major advantage of implementing a function of internal audit in the Estonian local governments lies in receivable added value and a main problem of internal audit organisation in local government is linked to the lack of funds. Pursuant to the completed analysis the author came to a conclusion that implementation of the internal audit functions in the Estonian local governments has only been in use for a short time, also only few organisations implement internal audit. So, practice of internal auditing in local governments is still being formed.

The analysis among the internally auditable organisations showed that the main reasons of non-implementation of internal audit in the Estonian local governments are connected with the essence and necessity for internal audit, added value, instructions, financial resources and costs of internal audit; lack of personnel as well as trainings, independence and internal audit procedures.

Next, the author investigated more closely the reasons of internal audit non-implementation on a basis of the statements and additional interviews of the local governments' representatives. As a consequence, it became clear that the local government representatives' do not realise the necessity of internal audit in local governments as they are not aware of the internal audit essence. In addition, understanding is missing of added value which could be gained for local governments as a result of internal audit. The additional interviews showed that the added value from internal audit for the Estonian local governments chiefly lies in offering assurance and advice.

The author also found out that local governments are not satisfied with the existing system of internal control. The interviews showed that dissatisfaction with internal audit systems mainly emerges from the fact that implementation of internal audit in local governments has only been prescribed by law for a short time and the downsides in relation to internal audit systems are typically related to a lack of the relevant knowledge and instructions for creation of controls. However, it also helps to understand a necessity of internal audit for local governments as internal auditors have actually got knowledge required for creation of active controls.

A next argument was put forward that one of the major reasons of non-implementation of internal audit lies in the fact that local governments cannot support the function of internal audit due to budget restrictions as auditing is linked to considerable costs. Reasons for internal audit non-implementation concerning personnel can be divided into two: a small number of internal auditors and compliance with a requirement of professional training. The analysis provided in Master's Thesis reveals that only one person working for an Estonian local government, i.e. internal auditor, possesses the obligatory certificate. Remaining servants in this sphere may be classified as specialists performing internal audit duties, who work in the Estonian local governments under a name of auditor or internal controller. In addition, the author found out that securing of internal auditor independence in local governments is complicated.

Analysing internal audit framework, the author came to a conclusion that in an organisational process of the internal audit function local governments have to proceed from different laws and decrees. Also, chairmen of check-up committees and servants who perform a function of partial internal audit have mentioned that implementation of the internal audit function in local governments is hindered by a lack of a relevant guide.

On the issue of given analysis the author of Master's Thesis outlines the following implementation for improvement of the internal audit functions in the Estonian local governments:

- Raising awareness of local government head officers about the essence of internal auditing through various trainings and seminars, showing the added value it could bring to organisation;

- To develop at a national level the consistent framework for internal audit system in local governments, pursuant to which it would be possible to ensure compliance of rural and city municipality activities to the principles of economy, efficiency and effectiveness;
- Unifying the internal audit function in the Estonian local governments by specifying title of servants, performing controls and internal auditing, in the structure of local governments since at the moment such servants within local governments can be divided into: internal auditors, internal controllers and auditors;
- To incorporate positions of internal auditors in local governments into local governments associations, which might help to solve problems in regard to securing independence, procedures, scope of activities and personnel required for performance of internal audit;
- A valid guide concerning internal auditing should be formulated for local governments, which would include consistent basics and recommendations aimed at organisation of internal audit and controls in local governments for members of check-up committees, internal auditors, internal controllers and auditors.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Triinu Kaarna _____,
(*autori nimi*)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose
Siseauditi funktsiooni edendamise lähtekohad Eesti kohalikes omavalitsu-
ses _____,
(*lõputöö pealkiri*)

mille juhendaja on Karina Kenk _____,
(*juhendaja nimi*)

- 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, **13.01.2015**

